



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº 080 /2018

Sessão: 021ª Sessão Ordinária de 23 de Abril de 2018

Processo Nº 1/0092//2015

Auto de Infração Nº: 1/201414853

Recorrente: LOJAS AMERICANAS S/A - 063652420

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. OPERAÇÕES DE ENTRADA SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

1. CRÉDITO INDEVIDO RESULTANTE DE OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DISCIPLINADA NA LEI 14.237/08 E DEC. 29.560/08. 2. CONTRIBUINTE RÉU CONFESSO. 3. AFASTADAS PRELIMINARES DE EXCLUSÃO DOS SÓCIOS/DIRETORES DO POLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO. AUTUAÇÃO EM FACE DA PESSOA JURÍDICA. MOMENTO POSTERIOR AO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL QUE POSSIBILITA A VERIFICAÇÃO DE CONCRETIZAÇÃO DAS CONDIÇÕES PREVISTAS NOS ARTS. 128; 134, VII; 135 E 137 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN FALECENDO COMPETÊNCIA LEGAL NESSA FASE DE JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA IMPUTAÇÃO DE QUAISQUER DAS QUALIFICAÇÕES DE RESPONSABILIDADE NOS CITADOS DISPOSITIVOS LEGAIS. 4. PEDIDO DE PERICIA NÃO ACOLHIDO NOS TERMOS DOS ARTS. 33, § 1º, II E 37, III DA LEI 15.614/14. 5. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 6. DISPOSITIVOS INFRINGIDOS ART. 1º, 2º, 3º, 7º E 8º, DEC. 29.560/08 C/C ART. 65 VI E § 446, § 1º DO RICMS. 7. PENALIDADE FIXADA NOS TERMOS DO ART. 123, II, "A" DA LEI 12.670/96. 8. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE POR MAIORIA DE VOTOS CONFORME VOTO DO RELATOR, DECISÃO SINGULAR E PARECER DA ASSESSORIA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA, CONTRÁRIO Á MANIFESTAÇÃO ORAL DO REPRESENTANTE DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO. VOTO DE DESEMPATE DO SENHOR PRESIDENTE DA CÂMARA.

PALAVRA CHAVE: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECRETO 29.560/2008. AUTO DE INFRAÇÃO. PROCEDENTE.

RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

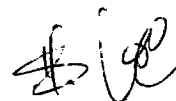
CREDITO INDEVIDO DECORRENTE DA ENTRADA DE MERCADORIAS ISENTAS, NAO TRIBUTADAS OU EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. O CONTRIBUINTE CREDITOU-SE, NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2010 O VALOR DE R\$ 370.551,24, PROVENIENTES DE ENTRADAS DE PRODUTOS SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, CONFORME DEMONSTRAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXADA A ESSE AUTO DE INFRAÇÃO.

A infração apontada ocorrida no período de 01/2010 a 12/2010 com imposto e multa, respectivamente, imputados no valor de R\$ 370.551,24. Artigos infringidos art. 65 VI; 435, II, B e § 7, II; 464 e 468 do Dec 24.569/97; Dec. 25.332/98 e Dec. 25.442/99 com penalidade fixada nos termos do art. 123, II, "a" da Lei 12.670/96. Período fiscalizado 01 a 12/2009.

Nas informações complementares a autoridade fiscal consigna que a empresa fiscalizada pertence ao CNAE (Cadastro Nacional de Atividade Econômica) 4711302 - Comércio Varejista de Mercadorias em Geral, com predominância de produtos alimentícios, cujo enquadramento a obriga ao recolhimento, por ocasião da entrada de mercadorias no seu estabelecimento, pelo regime de substituição tributária de acordo com o especificado no Decreto nº 29.560/2008. Aduz, ainda, que foram detectados aproveitamentos indevidos de crédito de ICMS referentes a entradas de milhares de itens de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme informações constantes na Escrituração Fiscal Digital – EFD de 2010.

O contribuinte autuado interpõe tempestivamente impugnação ao feito fiscal em que resumidamente consigna:

- a) Necessidade de exclusão dos sócios por ilegitimidade passiva;
- b) A responsabilização prevista no art. 135, III do CTN (Código Tributário Nacional) pressupõe que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática de ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência, não havendo no Auto de Infração Impugnado, qualquer fundamentação legal que se permita fazer a vinculação dos sócios às infringências apontadas pelo Fisco, nem, tampouco, indícios de que tenham influenciado para tanto;
- c) Cita decisões do Tribunal de Justiça do Ceará e do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba nesse sentido;
- d) Após análise do quadro demonstrativo acostado ao AI pela Autoridade Autuante, a Impugnante verificou que, de fato, se apropriou do crédito ora glosado, relativo a aquisições de mercadorias sujeitas à sistemática da Substituição Tributária.
- e) Que se por um lado a Impugnante cometeu um erro que culminou na apropriação do crédito ora glosado, há de se ressaltar que tal conduta não



- gerou qualquer prejuízo ao Fisco, pois ao promover a saída das referidas mercadorias, efetuou o destaque do imposto nos seus documentos fiscais;
- f) Que o procedimento adotado pela ora Impugnante, de forma alguma, invalida o direito ao aproveitamento do crédito do imposto por ocasião da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária em respeito ao princípio da não cumulatividade;
 - g) Que durante o período autuado por um equívoco do sistema da recorrente as mercadorias comercializadas foram tratadas como se submetidas ao regime normal de tributação (débito x crédito), procedendo a emissão do cupom fiscal com o devido destaque do ICMS incidente na operação o qual foi calculado com base no preço de venda a consumidor final.
 - h) Ao efetuar a glosa do crédito apropriado, estará o Fisco não só maculando a aplicação do princípio da não-cumulatividade, como também, exigindo o recolhimento do imposto em duplicidade, na medida em que todo o ICMS já foi recolhido pela Impugnante, por Substituição Tributária;
 - i) Como forma de comprovar perante o julgador de 1ª Instância de que houve o destaque do ICMS na ocasião em que as mercadorias foram vendidas, mister acostar aos autos cópia dos Cupons Fiscais emitidos à época das operações. Contudo, tem-se que tais documentos se referem a operações ocorridas há 05 (cinco) anos, assim, em obediência ao princípio da verdade material, protesta a Impugnante pela juntada posterior dos referidos documentos;
 - j) Com base na documentação, protesta a Impugnante, desde pela remessa dos autos à Célula de Perícias e Diligências;
 - k) Ao final, requer sejam os sócios excluídos do lançamento. Subsidiariamente) e no mérito pela improcedência do auto de infração.

Em julgamento singular se decidiu pela procedência do feito fiscal, nos termos da acusação fiscal, aduzindo quanto à exclusão dos sócios do polo passivo que os sócios citados do referido processo são aqueles cadastrados no sistema de cadastro da SEFAZ não se podendo realizar qualquer modificação no momento já constituído o processo administrativo tributário. No mérito, deduz que o auto de infração em questão, contém todos os elementos indispensáveis à perfeita acusação imputada julgando-o procedente com esteio nos art. 65 inciso VI, art. 435, inciso II, "b" do Decreto nº24.569/97.

Irresignado com a decisão monocrática, o ora autuado interpõe recurso ordinário tempestivo, em que resumidamente reafirma as alegações postas na impugnação:

- a) Dupla tributação e enriquecimento ilícito do Estado;
- b) Requer a reforma da decisão singular e renovando os pedidos nos termos da impugnação.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pela procedência do feito fiscal, delineando inicialmente quanto à exclusão dos sócios do polo passivo que nesta fase do processo, o que está em julgamento é se a pessoa jurídica LOJAS AMERICANAS S/A, contribuinte de ICMS cometeu ou não o ilícito praticado

na inicial, e somente após a existência do crédito consolidado, posteriormente, na fase de execução é que vai ser apreciada a responsabilidade dos sócios ou representantes, no tocante a responderem pelas dívidas contraídas pela empresa. No mérito disciplina que de acordo com a disposição contida no Dec. nº 24.569/97, é vedado o creditamento de ICMS quando a mercadoria for recebida para comercialização e posteriormente a sua saída ocorra sem débito do imposto (Art.65, inc.VI) e isto fica bem consubstanciado na substituição tributária, instituto jurídico que objetiva concentrar a arrecadação dos tributos em poucas pessoas em determinadas situações, que de outro modo seria pulverizada por centenas de contribuintes. Afirma que a Lei 14.237/08 determina o regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuinte varejista, como no caso da recorrente e em decorrência do imposto já ter sido cobrado até a última operação, não gera créditos ao adquirente das mercadorias nas operações subsequentes, excluindo os casos expressamente previstos na Lei. Aduz, ainda, que não poderia prosperar o argumento de que a apropriação do crédito de ICMS na entrada dos produtos não haveria causado qualquer prejuízo ao Erário, razão de a posterior revenda dos referidos bens ao consumidor final ter sido realizado com débito do imposto dando como exemplo a mercadoria: "Colchão Veludo Camping Casal Intex 78257687589" (fls. 78). Afirma que o expediente utilizado pela autuada não encontra guarida na legislação estadual bem como os ditos "cupons fiscais" não estão elencados como documentos fiscais emitidos por meio do Equipamento de Cupom Fiscal - ECF (Dec.29.907/2009), considerando que esse tipo de documento interno do contribuinte não está elencado na legislação do ICMS como forma de controle do fisco estadual, logo não serviria de garantia da ocorrência do citado equívoco, porquanto, não poderia ficar ao alvedrio do contribuinte e ao arrepio da lei esse "ajuste" pretendido pela autuada. Discorre, ademais, que o § 1º do art. 446 determina que as notas fiscais que acobertarem as saídas internas subsequentes às operações com substituição tributária serão emitidas sem destaque do imposto. Ao final, opina pela procedência da autuação.

O Parecer da Assessoria Tributária quedou-se acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado – PGE.

Em apertada síntese, é o que se relata.

VOTO DO RELATOR

Depreende-se da presente acusação fiscal que o contribuinte creditou-se em operações de entradas sujeitas à substituição tributária no período de janeiro a dezembro de 2010, inobservando especialmente as regras expostas na Lei 14.237/08 regulamentada pelo Dec. 29.560/08.

Convém antes de se adentrar na questão meritória tecer análise quanto à preliminar aventada pela recorrente de exclusão dos sócios, por ilegitimidade passiva, da presente relação jurídica tributária objeto da presente autuação. Em primeiro plano, deve-se afastar a argumentação da defendente de ilegitimidade passiva dos sócios da presente autuação, tendo em vista que de fato e de direito a relação jurídica instaurada no presente lançamento de ofício se deu em face da pessoa jurídica, posto que fora esta o sujeito passivo autuado, assim, pois, a menção constante dos sócios nas informações complementares se deve a declaração de quem seriam os responsáveis juridicamente pela empresa autuada para, em momento oportuno posterior ao julgamento administrativo-fiscal, se verificar a concretização, ou não, das condições previstas nos artigos 128; 134, VII; 135 e 137 do Código Tributário Nacional, pela qual nessa fase de jurisdição administrativa falece competência legal para imputação de quaisquer daquelas qualificações de responsabilidade nos citados dispositivos legais. Ademais, também se justifica tal citação dos sócios com o fito de se aquilatar os poderes constituídos àqueles em contrato social ou estatuto para deferimento de mandatos (procuração), autorizações para atuação de seus representantes jurídicos nos feitos judiciais ou administrativo-fiscais. Assim, pois, não acolho o pedido encetado pela parte defendente de ilegitimidade passiva dos sócios da empresa autuada, dado que esses não compõem, no momento presente, o polo passivo do presente litígio tributário.

No mérito tenha-se presente que o Decreto 29.560/08, ao regulamentar a Lei 14.237/08, dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuintes varejistas e atacadistas enquadrados em atividades econômicas tais e quais a do contribuinte autuado, o qual tem como atividade principal o Comércio Varejista de Mercadorias em Geral, com predominância de produtos alimentícios - Supermercado CNAE-Fiscal (Classificação Nacional de Atividade Econômico-Fiscal) 4711302 (ANEXO II DO DEC.29.560/08).

Assim reza o artigo primeiro do citado decreto:

Art. 1º Os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas indicadas nos anexos I e II deste Decreto ficam responsáveis, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, devido nas operações subsequentes, até o consumidor final, quando da entrada ou da saída da mercadoria ou da prestação de serviço de comunicação, conforme o caso. (GN)



Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput deste artigo, será considerado apenas a Classificação Nacional de Atividade Econômico-Fiscal (CNAE-Fiscal) principal do estabelecimento.

Nesse passo, os arts .2º e 3º consignam quanto ao recolhimento do imposto que:

Art. 2º O imposto a ser retido e recolhido na forma do art.1º será o equivalente à carga tributária líquida resultante da aplicação dos percentuais constantes do Anexo III deste Decreto, sobre o valor do documento fiscal relativo às entradas de mercadorias, incluídos os valores do IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário. (GN)
(...)

O art. 7º de forma cristalina impõe vedação de destaque de imposto na saída das mercadorias tributadas no presente regime de carga líquida.

Art.7º É vedado o destaque do ICMS no documento fiscal relativo à saída subsequente da mercadoria cujo imposto tenha sido recolhido na forma deste Decreto, exceto em operações interestaduais destinadas a contribuinte do imposto, exclusivamente para efeito de crédito fiscal.
§1º Nas operações internas, na nota fiscal deverá constar a expressão "ICMS retido por substituição tributária", seguida do número deste Decreto. (GN)

§2º O estabelecimento destinatário escriturará o documento fiscal a que se refere o caput deste artigo na coluna "Outras" - de "Operações sem Crédito do Imposto" e, na saída subsequente, na coluna "Outras" - de "Operações sem Débito do Imposto", do livro Registro de Apuração do ICMS. (GN)

§3º Nas operações internas, quando o adquirente dos produtos tributados na forma deste Decreto não se enquadrar nas atividades econômicas dos Anexos I e II, poderá creditar-se do ICMS calculado mediante a aplicação da respectiva alíquota sobre o valor da operação, lançando-o diretamente no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS, restabelecendo-se a cadeia normal de tributação.

Pertinente ao direito de crédito, o inciso III do art. 8º de forma taxativa proíbe, a exceção do decorrente de entrada de bens de ativo e o de mercadorias não

contempladas no regime, a escrituração fiscal de créditos de ICMS.

Art .8º Salvo o disposto na legislação, os estabelecimentos enquadrados nos Anexos I e II, relativamente às operações de que trata este Decreto, não terão direito a:

(...)

III - crédito do ICMS, exceto o decorrente das entradas para o ativo imobilizado, aquele previsto na forma do §2º do art.4º e o decorrente de mercadorias não contempladas neste Decreto. (GN)

Depreende-se, pois, que as operações praticadas pelo contribuinte tributadas por substituição tributária por entrada mediante mecanismo de carga líquida, portanto, não há mais a se falar em débito nas operações posteriores de saídas. Noutras palavras, em face da tributação pela entrada por substituição tributária não há débito de imposto nas saídas a qualquer título, e de conseguinte, razão de ofensa ao princípio da não cumulatividade, não se cogita legalmente de autorização para aproveitamento de crédito fiscal.

De igual modo, em reforço à proibição de crédito fiscal do mencionado regime de substituição tributária, tenha-se em adição a previsão de vedação estampada nos termos do artigo do 65, VI do RICMS.

Art. 65. Fica vedado o creditamento do ICMS nas seguintes hipóteses:

(...)

VI – entrada de mercadoria e respectivo serviço, quando for o caso, recebida para comercialização quando sua posterior saída ocorra sem débito de imposto, sendo esta circunstância conhecida na data da entrada. (GN)

Nessa linha de ideia é o remate do disposto no art. 446, § 1º, que se preleciona:

Art. 446. As notas fiscais correspondentes às entradas e saídas de mercadoria, cujo imposto tenha sido pago por substituição tributária, deverão ser escrituradas nas colunas "Documento Fiscal" e "Outras - de Operações sem Crédito e sem Débito do Imposto" dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, respectivamente.

§ 1º As notas fiscais que acobertarem as saídas internas subsequentes às operações com substituição tributária serão emitidas sem destaque do imposto e deverão conter a expressão "ICMS pago em substituição tributária" e a identificação do ato normativo instituidor do respectivo regime. (GN)

Assim considerado, se as operações praticadas pela recorrente quando da sua comercialização ocorre sem incidência do imposto, razão de tributação por

substituição tributária pela entrada, é vedado aproveitamento dos créditos fiscais ora glosados na presente autuação, e tal crédito indevido fora o objeto nuclear do presente lançamento de ofício concretizado no auto de infração ora combatido. Ainda, a ressaltar, que, a evidência, o autuado se declara réu confesso ao afirmar em suas peças defensórias ter de fato se apropriado dos créditos referente àquelas operações de aquisições sujeitas à sistemática de Substituição Tributária, e, em assim sendo, não se olvide as lições expostas no art. 117 da lei 12.670/96 ao comandar que "infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa, que resulte inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS". Do exposto, é de conhecimento plural que regra jurídica violada (hipótese, antecedente legal) atrai sanção (consequente legal) pelo seu descumprimento.

Sem embargo, se esvai o argumento da impugnante de haver realizado o débito do imposto na saída das mercadorias objeto dos indevidos créditos escriturais. Ademais, os documentos anexados pela recorrente como comprovação dos referidos débitos não merecem acolhimento por se tratar de documentos gerados internamente não se configurando, de mais a mais, documentos de natureza fiscal prevista na legislação. A dizer, e somente para efeito de argumentação por já restar configurada a conduta infratora, que somente se afiguraria possível de comprovação fiscal de saídas das mercadorias objeto das operações autuadas, se e somente se fossem acostados aos autos as Fitas Detalhes dos equipamentos emissores de cupons fiscais nos termos do art. 401 do Dec. 24.569/97, já que representam o conjunto das segundas vias de todos os documentos emitidos no equipamento, e nessa assentada vê-se que o autuado não fez a devida e necessária juntada dos citados documentos fiscais.

Assim considerado, de logo deve ser indeferido o pedido de perícia por não obedecer ao disposto no art. 33, § 1º, II da lei 15.614/14 pertinente às contraprovas não produzidas pela recorrente e, de igual modo, ao fixado no art. 37, III do mesmo diploma legal, dada a incontroversa infração praticada e propriamente assumida pela recorrente.

Ante o exposto, conheço do Recurso Ordinário para lhe negar provimento confirmando-se a decisão singular de PROCEDÊNCIA nos termos deste voto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS R\$ 370.551,24

MULTA R\$ 370.551,24

É como voto.

DECISÃO


Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: LOJAS AMERICANAS S/A – 063652420 e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, resolve preliminarmente: 1. em relação à nulidade em razão de ilegitimidade passiva, entendendo pela necessidade de exclusão dos diretores do polo passivo da autuação: Preliminar afastada, por decisão unânime, com base nos fundamentos contidos no parecer da Assessoria Processual Tributária e adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado; 2. conversão do julgamento em realização de perícia: Afastado, por VOTO DE DESEMPATE DA PRESIDÊNCIA, entendendo pela inviabilidade de medida pericial. Vencidos os votos dos Conselheiros: Matheus Fernandes Menezes, Filipe Pinho da Costa Leitão e José Gonçalves Feitosa, que se manifestaram favoráveis à realização da perícia. No mérito, resolvem os membros da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, conhecer do Recurso ordinário interposto, para por VOTO DE DESEMPATE DA PRESIDÊNCIA, negar-lhe provimento, confirmando a decisão CONDENATÓRIA proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator, contrariamente à manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado que, em Sessão manifestou-se pela parcial procedência da acusação fiscal, com a cobrança apenas de multa, considerando que os valores relativos ao imposto já teriam sido recolhidos. Vencidos os votos dos Conselheiros: Matheus Fernandes Menezes, Filipe Pinho da Costa Leitão e José Gonçalves Feitosa, que se manifestaram conforme entendimento apresentado em Sessão pelo representante da Procuradoria Geral do estado. Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso a representante legal da autuada, Dra. Catherine Velasco Liberal.

SALA DA SESSOES DA 1ª CAMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 14 de outubro de 2018.


Manoel Marcelo Augusto Marques
Presidente

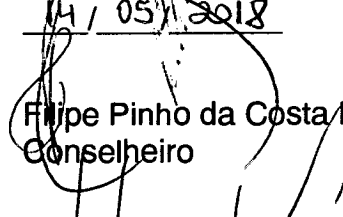

Valter Barbalho Lima
Conselheiro


Maria Elineide Silva e Sousa
Conselheira

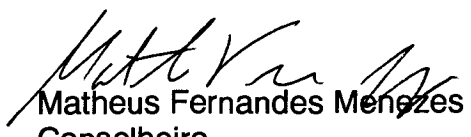

Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro


Matheus Viana Neto
Procurador do Estado

14 / 05 / 2018


Filipe Pinho da Costa Leitão
Conselheiro


José Gonçalves Feitosa
Conselheiro


Matheus Fernandes Menezes
Conselheiro