



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**

Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

Res. 12/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

141ª SESSÃO ORDINÁRIA DE: 17.11.2014.

PROCESSO Nº 1/3017/2008 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200807842

RECORRENTE: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: FRANCISCO MAIRTON SAMPAIO LOPES E OUTROS

RELATOR: VALTER BARBALHO LIMA.

EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. Mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Atividade econômica: supermercado. Técnica de tributação: Substituição Tributária de caráter interno. Decreto nº 28.266/2006. Aplicabilidade temporária da sistemática ordinária de tributação – crédito/débito. ICMS Substituição Tributária recolhido. A conduta do sujeito passivo, ainda que diversa da prevista na legislação de regência, não acarretou descumprimento da obrigação tributária principal. Exclusão do tributo exigido no lançamento. Mantida a multa pelo cometimento da irregularidade. Recurso ordinário conhecido e parcialmente provido. Auto de infração julgado parcial procedente, em desacordo com o parecer da Consultoria Tributária e de acordo com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão por maioria de votos.

RELATO

Versam os presentes autos acerca do ilícito fiscal crédito indevido, decorrente da aplicabilidade da sistemática ordinário de tributação, mediante uso do binômio crédito/débito sobre operações de entradas e saídas com mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária de escopo interno, nos termos previstos no Decreto nº 28.266/2006, que instituiu referida sistemática para as atividade de minimercados, mercados e supermercados.

Nas informações complementares, os autuantes informam que a empresa realizou operações com mercadorias sujeitas à tributação normal e substituição por entradas. Em relação as primeiras procedeu a apuração mediante uso de binômio crédito/débito e, no que tange as segunda, não tem mais direito ao crédito, visto que recolhido por ocasião das entradas e utilizado no cálculo da apuração da substituição, de acordo com o artigo 6º do Decreto nº 28.266/2006. Acrescenta que o creditamento é vedado por força do disposto no artigo 446 do decreto nº 24.569/97, reproduzido no seu arrazoado.

Em sede de defesa, a autuada expõe que, no período compreendido entre a entrada em vigor do Decreto nº 28.266/2006, que estabeleceu o regime de Substituição Tributária para supermercados e hipermercados, que é o caso, ou seja, entre julho e dezembro de 2006, de fato, procedeu ao creditamento do imposto relativo às aquisições de mercadorias contempladas pelo diploma normativo sobredito, cujo débito pela saídas se prestou tão somente a anulá-lo, procedimento que adotara por dificuldades técnicas na implantação de sistema para operacionalizar a nova forma de tributação, que só veio a ser implementada a partir de outubro de 2006, entretanto, recolheu o ICMS devido a título de substituição tributária nele previsto, hipótese que não acarretou inexistência de recolhimento.

Acrescenta que a conduta correta por parte do Fisco, deveria se ater a investigar se o crédito apontado como indevido ocasionou recolhimento a menor, constatação que justificaria a exigência do imposto não recolhido.

Colaciona vasta jurisprudência dos tribunais superiores e declina argumentos acerca do princípio constitucional da não-cumulatividade e para subsidiá-los transcreve dispositivos constitucionais e da Lei Complementar nº



87/96, que versam acerca da não-cumulatividade do ICMS .

Protesta pela realização de procedimento pericial, sob o fulcro de fragilidade nas alegações dos autuantes, que não teriam demonstrado mediante provas cabais a ocorrência do tipo infracional apontado, que se trata de indícios demonstrado por amostragem .

Contesta o gravame da multa sugerida na autuação, fins para os quais reproduz jurisprudência dos tribunais pátrios, defende a observância do disposto no artigo 112 do CTN e, ao final, pugna pela improcedência da acusação, exame pericial, juntada posterior de provas e sustentação oral.

O julgador singular refutou todos os argumentos da impugnante, sob o fundamento que, a pesar do direito ao crédito ser da própria essência do princípio da não-cumulatividade, assim previsto no artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96, o legislador cuidou, também, de condicionar seu aproveitamento, a teor do artigo 23 do mesmo instrumento legal, os quais traz à colação.

Em relação ao alegado efeito confiscatório da multa, assenta que o ordenamento constitucional se refere ao tributo e não a multa, termos em que indefere a pretensão pericial e, com esteio no disposto no inciso V do artigo 65 do Decreto nº 24.569/97, decide pela procedência da acusação.

No recurso ordinário, os protestos se iniciaram arguindo a nulidade processual por insuficiência de provas, a vista que as notas fiscais de origem não consta dos autos, fato que teria cerceado o direito de defesa da recorrente, hipótese que se coadunaria aos ditames do artigo 30 do Decreto nº 25.468/99, cuja declaração de nulidade está expressa no artigo 53 do mesmo diploma normativo, os quais transcreve, sob o argumento que as planilhas elaboradas pelos autuantes não são suficiente para certeza e liquidez do crédito tributário, com violação ao preceito estatuído no inciso XI do artigo 33 do referido instrumento normativo.

Aduz que a conduta dos autuantes teria violado o princípio da verdade material e, por conseqüente a segurança jurídica, pois tanto a autuação quanto o julgamento singular tentaram transferir o ônus da prova a

recorrente, com ofensa direta ao inciso I do artigo 333 CPC e ao artigo 142 do CTN.

Acerca do mérito, teve-se a reiterar as alegações exposta na impugnação, hipótese que dispensa expender-se digressão em torno delas, sob pena de mera repetição, de feito inócuo ao deslinde da questão, entretanto, acrescenta aos pleitos objeto formulados a nulidade da imputação.

A Consultoria Tributária rechaça os argumentos da recorrente ao entendimento que a autuação procedeu-se em conformidade com os preceito legais e assevera que, embora o direito ao crédito tenha nascedouro no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento, pois é da essência do princípio da não-cumulatividade, entretanto, a legislação tributária apresenta hipóteses de vedação, dentre elas quando as mercadorias saem sem débito do imposto, como é o presente caso.

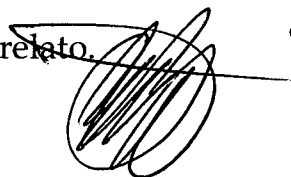
Alude que a multa sugerida está prevista na Lei nº 12.670/96, não acata o pedido de perícia e com espeque no inciso VI do artigo 65 do Decreto nº 24.569/97, opina pelo conhecimento do recurso ordinário interposto, com vistas a que seja negado provimento e mantida a decisão condenatória proferida em 1º instância, parecer adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Posto a julgamento na 113ª Sessão Extraordinário realizada em 21 de setembro de 2009, o curso do julgamento restou convertido na realização de uma providência pericial, com vistas que se examinasse se houvera estorno de crédito relativamente ao creditamento objeto da autuação.

No laudo pericial restou consignado que em relação ao exercício de 2006 detectou o estorno relativo somente a embalagens e crédito do ICMS CIAP e em 2007 apenas crédito ICMS CIAP e conclui que não houve estorno dos créditos do período objeto da autuação.

Esclarece que nos trabalhos utilizaram para exame os livros Registro de Apuração do ICMS e as DIEFs dos exercício de 2006 e 2007.

É o relato.



VOTO DO RELATOR

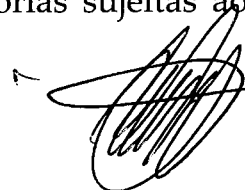
O direito subjetivo ao aproveitamento do valor do ICMS destacado em documento, sob a rubrica crédito fiscal, é regra que tem nascedouro em vertentes constitucionais, à medida que a Lei maior prevê a não cumulatividade do aludido tributo (alínea “c” do XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988), premissa, entretanto, à qual não se pode atribuir o escopo de ordenamento absoluto, mas de caráter geral, à medida que remete a normas infraconstitucionais (lei complementar) o poder/dever de disciplinar o regime de compensação do imposto.

Cumpre assinalar, por primeiro, que a preliminar de nulidade arguida, pautada em presumível cerceamento ao direito de defesa, a vista da ausência das notas fiscais de origem na instrução processual, falece de fundamento jurídico, ao vislumbre, primeiramente, que irrelevantes para o deslinde da acusação e, ainda que não fossem, a recorrente dispõe da listagem a elas relativa, elemento que instruem os autos da fls. 15 a 112, fato que demonstram de modo irrefutável, que jamais se pode extrair a concepção que o mencionado evento tenha o condão de caracterizar inversão do ônus da prova, assim postulado pela recorrente.

Ademais, caso padecessem de análise de ordem prática/material, somente se prestariam à hipótese que ensejasse a realização de uma providência pericial, cuja medida inicial e inafastável seria solicitar a apresentação do acervo documental basilar do lançamento, hipótese que não se vislumbra necessário no caso concreto, pelas peculiaridades que se seguem, por conseguinte, a mera falta de juntada dos referidos instrumentos à peça acusatória, nem de longe se cogitar a possibilidade de caracterizar uma nulidade, posto que de fácil e incontestável saneamento.

Todavia, a questão fundamental que permeia a hipótese concreta, que enseja análise percuciente, reside nos aspectos materiais evidenciados pelos autuantes, relativamente aos procedimentos adotada pela recorrente, em relação às mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária instituída pelo Decreto nº 28.266/2006.

Ad argumentandum, é cediço que, mercadorias sujeitas ao regime



5

de substituição tributária, via de regra, não aferem direito ao creditamento do ICMS grafado em documentos fiscais de aquisição, ainda que de escopo interno, em que o adquirente seja substituto das operações próprias, com é o caso de que se cuida, quando a saída não seja mais objeto de tributação, cuja escrituração deve ser empreendida sem crédito e sem débito do imposto, a teor da previsão consignada no artigo 446 e § 1º do Decreto nº 24.569/97 (RICMS/CE). Vejamos:

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.

Compulsando-se os autos, encontra-se às fls. 15 a 112 do caderno processual, listagem das notas fiscais de aquisições, com o indicativo que o ICMS a título de Substituição Tributária fora recolhido, assim como a apropriação do crédito referente ao imposto de obrigação direta, ou seja, o da própria operação destacado nos documentos fiscais, consoante atestam cópias dos livros fiscais acostadas por amostragem, cujo somatório do tributo é reclamado no presente lançamento, sob a rubrica crédito indevido, acrescido da multa correspondente a tipificação infracional indicada.

Com efeito, em que pese o malferimento à regra de regência (não deve se creditar), do conjunto probatório produzido pelos autuantes, não se vislumbra haver sido demonstrado que a saída não fora onerada pelo imposto, temática central dos argumentos contestatórios da recorrente.

Cópia do livro Registro da Apuração do ICMS nº 8, que instrui os autos, fls. 308 a 334, apenas pela perícia, revelam a ocorrência de tributação nas saídas, logo a incidência do tributo naquela oportunidade, por certo se prestou a neutralizar o crédito apropriado por ocasião da entrada.



Malgrada a possibilidade de, em tese, a apropriação do crédito decorrente das entradas sob comento, terem sido objeto de dedução do débito havido de outras operações sujeitas à técnica de tributação ordinária, também não restou efetivamente demonstrado, no autos, a ocorrência desse fenômeno.

Posto isto e comprovado o recolhimento do ICMS sob a rubrica Substituição Tributária, nos termos do Decreto nº 28.266/2006, segundo denota o instrumento material de prova elabora pelos autuantes, fls. 15 a 112 dos fólios processuais, há de se concluir, por evidente, o adimplemento da obrigação tributária principal sob todos os aspectos exigíveis na hipótese.

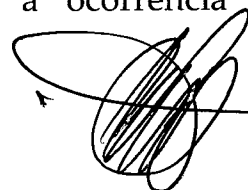
Ao que se estrai do conjunto probatório, remete a concluir que a recorrente incorreu em desobediência ao ordenamento de regência da espécie, à medida que procedeu ao creditamento, quando desnecessário, entretantes, o evento tributação nas saídas anula seus efeitos, sem que isso implique inexistência de infração.

A irregularidade restou devidamente materializada por todos os elementos de prova acostados aos autos, circunstância reconhecida pela recorrente, posto que enfática em afirmar que assim procedera, em face de dificuldades de harmonização dos sistemas operacionais que dispunha, quando da alteração do regime de tributação.

Nesse diapasão, é cogente atentar para o desiderato que dimana dos princípios por que se rege o processo administrativo tributário, assim previsto no artigo 30 de Decreto nº 25.468/99, que tem o seguinte teor:

Art. 30. Além dos princípios elencados no Art.37 da Constituição Federal de 1988, o processo administrativo-tributário pautar-se-á, também, pelos princípios da celeridade, simplicidade, economia processual, verdade material, contraditório de ampla defesa.

Do que restou demonstrado precedentemente e com arrimo nos princípios norteadores do processo administrativo tributário, conclui-se que é medida de justiça inquirar-se pela exclusão do imposto exigido no lançamento de que se cuida, com vistas especialmente a evitar a ocorrência da



fenomenologia **solve et repete**, assim como um provável desfecho no âmbito do judiciário, com a consequente submissão do Estado ao ônus da sucumbência.

De resto, impende aduzir que não assiste razão a recorrente acerca da alusão, segundo a qual, a metodologia adotada para os fins de escrituração teria acarretado recolhimento a mais ou em duplicidade do tributo, posto que, o efeito da tributação aplicada nas operações de saída não implicou ônus efetivo, mas simplesmente compensação com o crédito decorrente das entradas, ou seja, um evento anulou o outro.

Posto isto, resta evidente que prospera a pretensão, no que se refere a exigência da multa, termos em que voto pelo conhecimento do recurso ordinário, dou-lhe parcial provimento, para modificar em parte a decisão condenatória proferida em primeira instância e julgar parcial procedente a imputação fiscal, contrariamente ao parecer da Consultoria Tributária, e de acordo com a manifestação oral prolatada em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

É o voto

DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

MULTA..... R\$ 1.159.630,94

TOTAL R\$ 1.159.630,94

DECISÃO

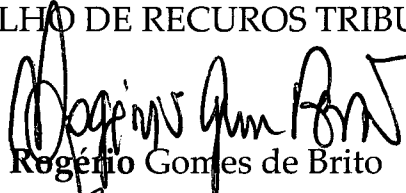
Vistos, discutidos e examinados os presente autos, em que é **RECORRENTE**: BOM PREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA. e **RECORRIDO**: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, e **por maioria** de votos, dar-lhe, parcial provimento, para modificar em parte, a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **parcial procedente** a acusação fiscal, excluindo a exigência do imposto e mantendo a cobrança da multa pelo descumprimento ao disposto no Decreto nº 28.266/2006, nos termos do voto do Conselheiro Relator



8

e de acordo com a manifestação oral, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado. Foi voto vencido o do Conselheiro Francisco Wellington Ávila Pereira, que se pronunciou pela manutenção da procedência da autuação, nos termos do julgamento singular. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da recorrente, Dr. Alexandre de Araújo Albuquerque.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, 12 de 01 de 2015.


Alfredo Rogério Gomes de Brito
PRESIDENTE


Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO


Valter Barbalho Lima
CONSELHEIRO


Cícero Roger Macedo Gonçalves
CONSELHEIRO


Abílio Francisco de Lima
CONSELHEIRO


Filipe Pinho da Costa Leitão
CONSELHEIRO


Lúcia de Fátima Calou de Araújo
CONSELHEIRA


Agatha Louise Borges Macedo
CONSELHEIRA


Francisco Wellington Ávila Pereira
CONSELHEIRO


Samuel Aragão Silva
CONSELHEIRO