



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº 051 /2017

10ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 17.02.2017

PROCESSO Nº 1/2939/2015 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2015.15112-9

RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO

CGF: 06.293129-6

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: TERESA HELENA CARVALHO REBOUÇAS PORTO

**EMENTA:** - **FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS.** O crédito tributário exigido decorre da acusação de falta de recolhimento do ICMS conforme demonstrado nas contas gráficas refeitas nos exercícios de 2011 a 2014 em razão da utilização de crédito indevido do imposto proveniente de operações com materiais de embalagens, materiais de consumo, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por carga líquida – Dec. nº 29.560/2008 – e fretes de mercadorias já tributadas através do regime de substituição tributária. Recurso ordinário conhecido e improvido. Auto de Infração Julgado **Procedente**, por unanimidade de votos, conforme § 1º art. 20 c/c art. 21 ambos da LC 87/1996 e art. 65, incisos V e VI e art. 60, inciso IX, “b” do RICMS Decreto nº 24.569/97. Penalidade: art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96 c/ NR dada pela Lei nº 13.418/2003. Confirmada a decisão exarada em 1ª instância, em desacordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária e de acordo com o posicionamento oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

Palavras-chave: ICMS, falta de recolhimento, procedente, conta gráfica, nulidades rejeitadas

## RELATÓRIO

Trata a inicial do presente processo de A.I. nº 2015.15112-9, datada de 14/10/2015, lavrada contra COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO.

Consta no relato do presente Auto de Infração o seguinte:

“Falta de Recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares. O contribuinte deixou de recolher ICMS conforme demonstrado nas contas gráficas refeitas dos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014, em anexo, proveniente do aproveitamento de créditos indevidos, de acordo com informações complementares e demais documentos anexos”.

Dispositivos indicados como infringidos: arts. 73 e 74, combinado com o art. 65, inciso VI ambos do Decreto nº 24.569/97. Penalidade: art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Instruem os autos: Informações Complementares (fls. 03 a 06); Mandado de Ação Fiscal nº 2015.10190 (fls. 07); Termos de Intimação nº 2015.12208 e nº 2015.13487 (fls. 08/09); Conta Gráfica do ICMS exercícios 2011, 2012, 2013 e 2014 (fls.13 a 16); CD contendo EFD do contribuinte, conta gráfica e demonstrativo do crédito indevido do ICMS (fls. 29).

O lançamento está embasado na documentação apensada às fls. 13 a 25 dos autos, bem como no CD às fls. 29.

Através do Termo de Intimação nº 2015.13487 a empresa foi intimada a refazer as contas gráficas de 2011 a 2014, no entanto se recusou a fazer qualquer ajuste por não concordar com a solicitação de estorno.

O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, conforme fls. 34 a 52 dos autos.

O processo foi julgado Procedente em 1ª Instância, conforme decisão de fls. 63 a 75 dos autos sob o fundamento de que o contribuinte deixou de recolher o ICMS decorrente da conta gráfica refeita em virtude de aproveitamento de créditos indevidos. Decisão com base nos seguintes dispositivos: art. 65, incisos II, V e VI do Decreto nº 24.569/97 e penalidade no art. 123, inciso I alínea “c” da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

O contribuinte inconformado com a decisão condenatória prolatada em 1ª Instância, interpôs recurso ordinário mantendo a mesma linha da defesa, acrescentando o seguinte: 1) Nulidade da decisão de 1ª Instância por ausência de fundamentação e conseqüente cerceamento do direito de defesa, por ter passado ao largo de questões aduzidas pela então impugnante; 2) Nulidade da decisão recorrida por usurpação de competência privativa da autoridade lançadora, tendo que o julgador de primeira instancia alterou a fundamentação inicial do auto de infração; 3) Da ilegitimidade passiva dos representantes legais da sociedade; 4) Da nulidade do procedimento fiscal – incerteza no lançamento. Traz os princípios constitucionais e a legislação vigente; 5) Direito de crédito sobre fretes para transportar mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária; 6) Créditos de ICMS sobre embalagens e materiais de consumo e a substituição tributária; 7) Dos juros de mora sobre multas tributárias; 8) Valor confiscatório da multa; 9) Por fim requer a total improcedência da ação fiscal e caso não possa julgar o mérito a seu favor, que seja declarada a nulidade.



A Consultoria Tributária por meio do Parecer nº 22/2017 (fls. 110/112) opina pelo conhecimento do recurso ordinário, dando-lhe provimento, a fim de que seja tornado sem efeito a decisão de 1ª Instância e, ato contínuo, retorne-se os autos a instância singular, para análise dos aspectos arguidos em sede de impugnação e novo julgamento.

É o relatório.

### **VOTO DO RELATOR**

O crédito tributário exigido no presente Auto de Infração decorre da acusação de falta de recolhimento do ICMS em razão da utilização de crédito indevido do imposto no valor de R\$ 282.400,73 (duzentos e oitenta e dois mil quatrocentos reais e setenta e três centavos), dos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014, proveniente de operações com materiais de embalagens, materiais de consumo, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por carga líquida – Dec. nº 29.560/2008 – e prestações de transporte de mercadorias já tributadas através do regime de substituição tributária.

Preliminarmente a recorrente alega a nulidade da decisão de 1ª Instância por ausência de fundamentação e consequente cerceamento do direito de defesa, tendo, supostamente, passado ao largo de questões aduzidas pela impugnante, não deve prosperar.

Ao contrário do que afirma a recorrente observa-se que no julgamento de 1ª Instância houve a transcrição de boa parte das informações complementares do presente auto de infração para fundamentar as alegações de nulidades suscitadas pelo impugnante. Como também foram realizadas as análises sobre as legitimidades dos créditos tributários alegadas na defesa.

Para ilustrar nossa afirmativa vale trazer um pequeno trecho do julgamento singular utilizado para rebater os argumentos da impugnação, consta o seguinte: “Quanto aos argumentos apresentados pela defesa, informa-se que: Nas Informações Complementares, fls.04 a 06 os autuantes nos acrescentam: .....”

Outrossim, a ilegitimidade passiva dos responsáveis da recorrente para constar no polo passivo do presente processo administrativo tributário, além de não ocorrer no presente caso, não tem a recorrente legitimidade para alegá-la.

Por fim, a nulidade da decisão recorrida por usurpação de competência privativa da autoridade lançadora, vez que o julgador de primeira instância alterou a fundamentação inicial do presente auto de infração, também não merece guarida, pois é dever da autoridade julgadora corrigir a ausência ou erro na indicação dos dispositivos legais e regulamentares infringidos e dos que cominem a respectiva penalidade constantes do auto de infração conforme determina o § 7º do artigo 84 da Lei nº 15.614/2014.



Quanto a nulidade do auto de infração por violação do direito à ampla defesa em razão de, supostamente, não ter sido informado na autuação o fundamento da glosa do crédito tributário, a segregação das mercadorias por categoria e os fretes que transportavam de fato mercadorias não sujeitas ao crédito do imposto, não merece sustentação.

Nas informações complementares ao auto de infração, as quais foram transcritas pelo julgador singular, estão devidamente especificadas todas as atividades que a recorrente ora alega não terem sido efetivadas pelo fiscal autuante.

Logo, a autuação fiscal tem por fundamento o descumprimento pela autuada da legislação tributária no que se refere à vedação legal para o creditamento do ICMS em operações envolvendo os seguintes produtos: 1. Materiais de embalagens (sacos plásticos, bandejas, bobinas, filme duplo de PVC, etiquetas, disco papelão pizza, etc...), utilizados no acondicionamento de mercadorias, cujas saídas estão sujeitas ao pagamento da substituição tributária; 2. Materiais de consumo; 3. Mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por carga líquida, conforme Decreto nº 29.560/2008; 4. Conhecimentos de transportes (fretes) de mercadorias cujas saídas estão sujeitas ao pagamento de substituição tributária.

No que se refere aos fretes, ressalte-se o que impõe o artigo 65, inciso VI do Dec. 24.569/97, *in verbis*:

*“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 do imposto, sendo esta circunstância conhecida na data da entrada.”*

Portanto, se a mercadoria quando da sua comercialização sair sem débito do imposto – que é o caso das operações tributadas pelo regime de substituição tributária, como esclareceu o autuante nas informações complementares, é vedado aproveitar o crédito de ICMS oriundo da entrada tanto da mercadoria quanto do respectivo serviço de transporte. O fato desse transporte ter sido realizado no regime CIF ou FOB é irrelevante para o caso em questão.

No que se refere ao crédito de ICMS sobre a aquisição de embalagens, também não pode prosperar, Pois ainda que as embalagens possam gerar crédito quando utilizadas na saída de mercadorias sujeitas ao ICMS conforme art. 60, inciso III do RICMS, a empresa teria que ter demonstrado a ocorrência desse fato e não somente alegar.

A eventual circunstância de embalagens terem sido utilizadas em produtos de fabricação própria produzidos a partir de mercadorias adquiridas para comercialização também não cabe tal alegação, vez que a atividade da empresa é supermercado estando assim submetida ao regime de substituição tributária carga líquida conforme Decreto nº 29.560/2008.



Ademais, a empresa fiscalizada pertence ao CNAE-Fiscal (Classificação Nacional de Atividade Econômico-Fiscal) 4711302 – Comércio Varejista de Mercadorias em Geral, com predominância de produtos alimentícios, sendo seu CNAE principal e único no Cadastro da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

O fato de realizar atividade industrial de forma secundária à atividade varejista é irrelevante para o caso em questão, tendo que o § único do artigo 1º do Dec. nº 29.560/2008 determina que para efeito do disposto no caput do referido artigo, será considerado apenas a Classificação Nacional de Atividade Econômico-Fiscal (CNAE) principal do estabelecimento.

Como regra geral, todas as operações da recorrente são integralmente tributadas na modalidade de substituição tributária por entrada, mesmo que a mercadoria adquirida seja utilizada posteriormente em processo industrial na empresa, em função do Dec. nº 29.560/2008 ater-se tão somente ao CNAE principal e desconsiderar as atividades secundárias realizadas pelos estabelecimentos enquadrados em seu regime.

Vale ainda destacar que o referido decreto em seu artigo 8º, inciso III determina que os estabelecimentos enquadrados nos Anexos I e II não terão direito ao crédito do ICMS, exceto o decorrente das entradas para o ativo imobilizado e o decorrente de mercadorias não contempladas neste Decreto, o que não é o caso.

Dessa forma, para a recorrente se apropriar dos créditos relativos as operações e prestações elencadas nas informações complementares deve a empresa demonstrar que atendeu aos requisitos da legislação pertinente à matéria.

Por sua vez o fisco concluiu que todos os produtos constantes às fls.04 dos autos, não podem ser considerados bens do ativo imobilizado, por não possuírem as características especificadas para estes bens.

Portanto, estando sujeitas ao Dec. nº 29.560/2008, as operações da empresa em questão são tributadas por substituição tributária na entrada e as saídas dessas mercadorias, tendo passado ou não por processo industrial dentro do estabelecimento, devem ocorrer sem débito do tributo, fato que causa a vedação do creditamento do ICMS conforme artigo 65, incisos V e VI do Dec. nº 24.569/97.

Verifica-se, pois, que o contribuinte não atendeu ao disposto na legislação ao consignar a natureza da operação de modo diverso do previsto na legislação anteriormente mencionada, mas, também com vedação legal de aproveitamento imediato conforme artigos já mencionados.

Portanto, indevido também o aproveitamento do crédito do ICMS referente aos materiais de uso e consumo no período assinalado no auto de infração, somente sendo permitido a partir de janeiro de 2020, conforme o inciso I, do art. 33, da Lei Complementar 87/96, na redação dada pela Lei Complementar 138, de 2010.



Com relação à arguição de que a fruição dos juros de mora sobre a multa deva ser contabilizada a partir do prazo final para pagamento do auto de infração, entendo que a legislação do Estado do Ceará é bastante clara que estes (os juros) devam ser contabilizados a partir do fato gerador da obrigação tributária principal, conforme artigo 62, §§ 1º e 3º da Lei nº 12.670/96. A sua cobrança incide a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito, consoante § 1º do art. 77 do Decreto nº 24.569/97. Ademais não cabe a este órgão de julgamento fazer análise de constitucionalidade sobre tal cobrança.

Quanto à multa ter efeito de confisco, noticia-se que a multa é matéria de reserva legal, sendo disciplinada pelo legislador para coibir a prática da infração, portanto, sendo legal.

Por fim, a fiscalização recalculou os valores de crédito corretos de acordo com a legislação do ICMS pertinente ao contribuinte fiscalizado, foram refeitas as apurações mensais do ICMS referente aos exercícios de 2011 a 2014, constatando-se uma falta de recolhimento de ICMS no ano de 2014.

Diante do exposto, no tocante a penalidade aplicável ao caso em questão, é de se confirmar a indicação da multa disposta no auto de infração pelo agente fiscal – art. 123, inciso I, alínea “c” da Lei nº 12.670/96, que consigna no seu texto a cobrança de uma vez o valor do imposto.

Pelas razões expostas, voto pelo conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento, para decidir pela confirmação da decisão condenatória de Primeira Instância, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e de acordo com o posicionamento oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS .....	R\$ 282.400,73
MULTA.....	R\$ 282.400,73
TOTAL.....	R\$ 564.801,46

#### DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

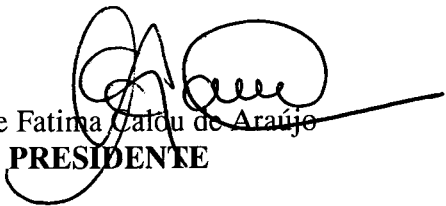



A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário interposto, decidindo, em relação aos pedidos nele suscitados, na forma exposta a seguir: **1. com relação a nulidade do julgamento de 1ª Instância, por falta de fundamentação** - Afastada por voto de **desempate da Presidente**, ao considerar que o Voto da Instância Singular, foi devidamente fundamentado nos termos da legislação tributária vigente sobre a matéria. Foram votos vencidos os Conselheiros Renan Cavalcante Araújo, Osvaldo Alves Dantas e Ricardo Ferreira Valente Filho que se pronunciaram pelo retorno do Processo a Célula de Julgamento de 1ª Instância. **2. Quanto à preliminar de nulidade por usurpação da competência do agente responsável pelo lançamento** - Afastada por unanimidade de votos. **3. Com relação a incerteza do lançamento fiscal** - Afastada por unanimidade de votos. **4. Em se tratando Preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva dos representantes legais da sociedade** - Afastada a pretensão recursal por voto de **desempate da Presidente**, com base na fundamentação de que, no âmbito do Estado do Ceará, o procedimento de Auditoria Fiscal, resultante em Processo Administrativo Tributário, instaura-se sobre a pessoa jurídica, com a verificação de possíveis cometimentos de infração tributária, assim considerada como toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa, que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS, não se cogitando de imputação de caráter pessoal ou individual, nem conferindo a responsabilidade pela prática de atos infracionais tributários em função do exercício do cargo, função, mandato, contrato social ou estatutos. Fundamenta-se ainda, que a relação se estabeleceu entre o Fisco e a Recorrente, pessoa jurídica, não sendo chamado, por intimação pessoal, a título individual, nenhum dos sócios para compor a demanda. Conclusivamente, o que apurou em autuação, fora a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, e não da pessoa de cada sócio ou sucessor. Desse modo, o pedido formulado não pode ser objeto de deliberação no âmbito deste Órgão de Julgamento Administrativo, sendo providência a ser pleiteada, se for o caso, quando da Inscrição da Dívida Ativa e junto à Procuradoria Geral do Estado. Tal posicionamento da Presidente, ao proferir o VOTO DE DESEMPATE, está em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas de acordo com manifestação oral em sessão do Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os Conselheiros Renan Cavalcante Araújo, Osvaldo Alves Dantas e Ricardo Ferreira Valente Filho que se manifestaram da seguinte forma: "acatamos a preliminar de ilegitimidade passiva dos sócios, haja vista que estes não tiveram a oportunidade da ampla defesa e do contraditório, pois estão na figura de "Corresponsáveis", o que certamente, após a finalização do âmbito administrativo, no ato de inscrição da CDA os sócios também responderão pelo crédito tributário, no entanto não foram intimados para se defenderem no ato da lavratura do auto, correndo todo o processo administrativo sem a formalidade do contraditório inerente aos mesmos, assim contrariando os princípios constitucionais, mais especificamente o art. 5º incisos LIV e LV da Constituição Federal. **No mérito**, a 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário interposto, negar-lhe provimento, e por voto de **desempate da Presidente**, confirmar a decisão **condenatória** exarada em 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas de acordo com a manifestação oral em sessão do




Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os Conselheiros Renan Cavalcante Araújo, Osvaldo Alves Dantas e Ricardo Ferreira Valente Filho que se pronunciaram pela parcial procedência, no sentido de reenquadrar a penalidade para o art. 123, I "d", entendendo os mesmos que as operações, prestações e o imposto a recolher estão devidamente escriturados.

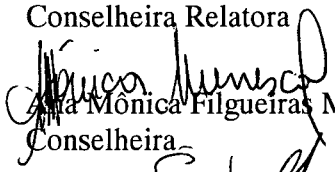
**SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 22 de março de 2017

  
Lucia de Fatima Calou de Araujo

**PRESIDENTE**

  
Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto

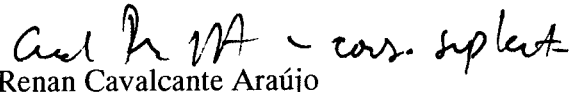
Conselheira Relatora

  
Mônica Filgueiras Menescal

Conselheira

  
Michel André Bezerra Lima Gradvohl

Conselheiro

  
Renan Cavalcante Araújo


Conselheiro

  
Ricardo Ferreira Valente Filho

Conselheiro

  
Osvaldo Alves Dantas

Conselheiro

  
André Gustavo Carreiro Pereira

**PROCURADOR DO ESTADO**

Ciente: 22/3/17