



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

RESOLUÇÃO Nº 180/2022

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

26ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 23/08/2022

RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO - 06.002270-1

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

PROCESSO Nº: 1/221/2021

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/2020.08593-3

CONSELHEIRA RELATORA: LUCIA DE FÁTIMA DANTAS MUNIZ.

EMENTA: ICMS. Falta de Recolhimento. Substituição Tributária. Referente a inclusão na apuração do ICMS de créditos de produtos para uso/consumo, insumo. 2016.

Dispositivos Infringidos: Arts. nºs 73 e 74 do Decreto nº 24.569/1997. Penalidade prevista no art. 123, I, “d” da Lei nº 12.670/96 alterada pela Lei nº 13.418/2013. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. Pagamento Parcial.

Preliminar de nulidade afastada por unanimidade de votos. Recurso ordinário Conhecido e não Provido, AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.. Decisão por unanimidade de votos e conforme voto da Relatora e Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária adotado pelo Representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Palavra-chave: ICMS.FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. USO/CONSUMO. INSUMO.

RELATO

O presente processo trata da acusação de falta de recolhimento de ICMS, em decorrência de inclusão na apuração do ICMS de créditos de produtos para uso/consumo, insumo, no valor de R\$ 337.295,43, no exercício de 2016.

FALTA DE RECOLHIMENTO NA FORMA E PRAZO REGULAMENTARES QUANDO AS OPERACOES, AS PRESTACOES E O IMPOSTO A RECOLHER ESTIVEREM REGULARMENTE ESCRITURADOS.

CONSTATAMOS QUE O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER R\$ 337.295,43, REF. A INCLUSAO NA APURACAO DO ICMS DE CREDITOS DE PRODUTOS PARA USO/CONSUMO,INSUMO E ST EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO, SENDO REFEITA A APURAÇÃO DO ICMS DO CONTRIBUINTE EM 2016 - VIDE INF.COMPLEMENTARES.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

O agente autuante elegeu como Dispositivos Infringidos: Arts. n°s 73 e 74 do Decreto n° 24.569/1997. Penalidade prevista no art. 123, I, "d" da Lei n° 12.670/96 alterada pela Lei n° 13.418/2013.

Na Informação Complementar (fl.03/08), abaixo transcrita, o agente do fisco fundamenta a autuação e esclarece acerca da metodologia utilizada:

- 1) A empresa autuada, cadastrada no Regime Normal de recolhimento e no CNAE: 471 1301 - COMERCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINANCIA EM PRODUTOS ALIMENTICIOS, está com situação cadastral "ATIVO" e cujo enquadramento a submete as normas pertinentes ao Decreto 29.560/2008.
- 2) Após análise da EFD (Escrituração Fiscal Digital) da empresa fiscalizada, constatamos que a autuada deixou de recolher R\$ 337.295,43 de ICMS, referente à apuração mensal do imposto nos meses de janeiro a dezembro de 2016. Ao iniciarmos a fiscalização, verificamos que a empresa utilizou-se, para apuração do ICMS, de créditos do imposto de produtos para uso/consumo, bem como créditos de mercadorias cujo imposto já foi recolhido por substituição tributária (ST) e insumos, conforme tabela de produto declarado na EFD (Arquivo: FALTA DE , Planilha TAB_PRODUTOS). Nesse sentido, verificamos nos Sistemas Corporativos da SEFAZ que existem dois lançamentos de ofício: 1) Auto de Infração 2019.00997 - compreende o período de 2015 e refere-se à mesma violação da legislação vigente — crédito indevido de frete, uso-consumo e produtos ST (STATUS FORA DO PRAZO, ou seja, ainda para ser julgado em 1ª Instância); e 2) Auto de Infração 2015.15113 compreende os períodos de 2011 a 2014 com as mesmas violações a Legislação e com STATUS - INSCRITO NA DÍVIDA ATIVA. Por estas infrações continuadas, a Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos (CESEC), emitiu Mandado de Monitoramento Fiscal Especial n° 2020.37825 para que o contribuinte regularizasse espontaneamente os créditos indevidos lançados na conta gráfica. Nesse sentido, foram emitidos os Termos de Notificações: a) 2020.38676 (Créditos Indevidos de Frete), b) 2020.38679 (Créditos Indevidos de Mercadorias ST), e c) 2020.38761 (Créditos Indevidos de Uso/Consumo e Insumos). No atendimento ao monitoramento, o contribuinte respondeu as notificações, conforme arquivo OI_E MAIL_Companhia Brasileira de Distribuição (Pasta: MONITORAMENTO FISCAL, e Subpasta: com respectivos protocolos anexados. Referente ao MMF 2020.37825, o contribuinte respondeu: T.N. 2020.38676 — "Após análise, constatamos falta de recolhimento do ICMS por utilização de créditos indevidos de frete, lançados na apuração do ICMS em desacordo com a legislação no valor de R\$ 79.284,74, referente ao exercício 2016. Portanto realizamos o recolhimento devidamente com os acréscimos legais na data de 10/09/2020, conforme o comprovante anexado." T.N. 2020.38679 - "Após análise, constatamos que as mercadorias não foram consideradas com o enquadramento da substituição tributária na época questionada, portanto considerou a apuração normal, realizando o crédito na entrada e o consequente débito na saída, não gerando qualquer prejuízo ao



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

erário. Sendo assim, entende que a cobrança é indevida." T.N. 2020.38761 - "Após análise, constatamos que os créditos apropriados não se referem a itens de uso e consumo, mas, sim, mercadorias utilizadas como insumos da produção realizada nas Lojas (nas áreas de padaria, frios e rotisserie, por exemplo), e a maior parte trata-se, de embalagens utilizadas no acondicionamento de produtos manipulados e produzidos, agregando-se a estes. Portanto, os créditos deduzidos pela intimada não são provenientes de aquisições de produtos de uso e consumo, sendo, então, passíveis de apropriação." Com base no lançamento de ofício efetuado até o exercício de 2015, consideramos no início de 2016 que o contribuinte não possuía saldo credor. Desta forma, atribuímos saldo zero no período de janeiro/2016 e refizemos toda a apuração de 2016, conforme Arquivo FALTA DE RECOLHIMENTO _2016_06.002.270-1, Consideramos os créditos de prestação de serviços de transporte em sua totalidade, já que houve reconhecimento pelo contribuinte e conseqüentemente o recolhimento do imposto devido. Verificamos que o contribuinte se apropriou de créditos do ICMS de produtos para uso/consumo, insumo ou retidos por ST, vedado por nossa Legislação. Nesse sentido, averiguamos no arquivo supracitado, a apropriação de crédito de outras mercadorias que por força do Decreto n° 29.560/2008 (CNAE de Varejista) o crédito de entradas é proibido, exceção de poucos produtos (Art. 62 do Decreto n° 29.560/2008) que foram levados em consideração como crédito devido. Como exemplo, na planilha TAB PRODUTOS, classificamos todos os produtos de entradas quanto ao crédito devido ou não na EFD. Vale ressaltar que, a partir do Decreto n° 29.560/2008, o contribuinte ficou obrigado a efetuar a Substituição Tributária, quando da entrada de mercadorias no Seu estabelecimento, na condição de contribuinte substituto.

- 3) Nesse sentido, por meio de uma Ação Fiscal Restrita (MAF 2020.04356), através do Termo de Intimação n° 2020.05480, solicitamos ao contribuinte para comprovar o recolhimento do ICMS o valor de R\$ 337.295,43, referente a apropriação de créditos de Mercadorias ST, Insumos e produtos de Uso/Consumo, sendo refeita a conta gráfica de 2016. O contribuinte atendeu nossa solicitação através do 03_ E_ MAIL_RES_ Companhia Brasileira de Distribuição_dilação de prazo (Pasta: ARQUIVOS ENVIADOS CONTRIBUINTE No Protocolo de Entrega_202005480. o contribuinte relata que "os créditos apropriados não se referem a itens de uso e consumo, mas, sim, mercadorias utilizadas (como por exemplo), nas Lojas (nas áreas utilizadas de padaria, no acondicionamentofrios e rotisserie, e a maior parte realizada trata-se, embalagens de produtos manipulados e produzidos, agregando-se a estes. Constatamos também que as mercadorias não foram consideradas com o enquadramento da substituição tributária na época questionada, portanto considerou a apuração normal, realizando o crédito na entrada e o conseqüente débito na saída, não gerando qualquer prejuízo ao erário." Conforme Arquivo SOLARE_GPA 60022701, o contribuinte declara vários produtos como de revenda (Tipo de Item - 0) e não encontramos nenhum item com classificação de embalagem (Tipo de Item - 2). O contribuinte classifica também alguns produtos como insumo (Tipo de Item — 1) e outros como uso-consumo (Tipo de Item - 7). Vale ressaltar que o autuado ignora a Legislação vigente (Decreto n° 29.560/2008, art. 1° , § único), já que sua tributação está relacionada ao CNAE pRINCIPAL.
- 4) O Decreto n° 29.560/2008 veda qualquer tipo de crédito, excetuado as operações do



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

art. 6º, onde é listado de forma exaustiva a não aplicação do Regime em questão.

- 5) Materializada a infração fiscal, lavramos o Auto de Infração em epígrafe, em obediência a Legislação fiscal em vigor, prevista na Lei 12.670/96 em seu artigo 123, inciso I, alínea D, em consonância com as alterações implementadas pela lei 16.258/2017:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS	R\$ 337.295,43
MULTA	R\$ 168.647,75

Constam no processo o Mandado de Ação Fiscal nº 2020.04356, Termo de Intimação nº 2020.05480, CD - 1) SOLARE_GPA_60022701 (arquivos originais EFD); 2) Arquivo FALTA DE RECOLHIMENTO_2016_05.0023270-1, 3) Pasta: ANEXOS - T. DE INTIMAÇÃO; 4) Pasta: ARQUIVOS_ENVIADOS_CONTRIBUINTE; 5) Pasta: Cadastro (Contribuinte, Sócio e Contador); 6) Pasta: MONITORAMENTO FISCAL
Protocolo de Autenticação de Arquivo Protocolo de Autenticação de Arquivo.

Contribuinte apresenta defesa tempestiva (fls.22/82), abaixo transcrita, argumentando:

1) Trata-se de Auto de Infração lavrado pela Autoridade Fazendária Estadual para exigir valores de ICMS incidente sobre operações em que a Impugnante tenha se apropriado do crédito fiscal de mercadoria sujeita ao regime de Substituição Tributária, assim como sobre a apropriação de créditos do imposto na aquisição de insumos utilizados em processo produtivo de produtos comercializados em diversos departamentos do estabelecimento autuado, que foram considerados como de uso e consumo pela Fiscalização, compreendendo o período de 01/2016 a 12/2016. Além disso, foi imposta a multa de ofício no percentual de 50% (cinquenta por cento) do imposto supostamente devido pelo contribuinte, penalidade esta prevista no artigo 123, inciso I, alínea d, da Lei Estadual no 12.670/19964. No entendimento do Fisco, como as mercadorias adquiridas pela Impugnante saem do seu estabelecimento sem o débito do ICMS, por estarem sujeitas ao regime de ICMS-Antecipação previsto no Decreto Estadual nº 29.560/08, não remanesceria o direito ao crédito por força do que determina o art. 65, inciso VI, do Decreto Estadual no 24.569/97. Além disso, em complemento ao entendimento referenciado acima, a Fiscalização também entendeu que não seria possível a apropriação de créditos referentes a determinados produtos que foram considerados como de uso e consumo do estabelecimento. Neste sentido, a Autoridade Fazendária estadual exige o montante de R\$ 505.943,18 sem considerar os juros de mora incidentes sobre os valores exigidos o qual é composto do valor de R\$ 337.295,43, a título de ICMS, e do valor de R\$ 168.647,75 a



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

título de multa de ofício.

2) Destaque-se, ainda, que a Impugnante procedeu à apresentação de requerimento para proceder ao pagamento parcial da autuação fiscal referente à infração atinente à apropriação indevida do crédito fiscal de ICMS de mercadoria sujeita regime de Substituição Tributária, correspondente à parcela de, aproximadamente, 80% do montante autuado. Por ocasião deste requerimento, foi emitido o Documento de Arrecadação do Estado (DAE) para pagamento do montante de R\$ 406.791,74 (Doc. 06), compondo-se dos valores de R\$ 248.830,07, a título de valor principal, de R\$ 62.207,50, a título de multa reduzida em 50% do valor original, por aplicação da alínea "b" do inciso I do artigo 127 da Lei Estadual nº 12.670/19965, e de R\$ 95.754,17, a título de juros de mora calculados pelo próprio sistema da SEFAZ-CE. Inclusive, a Impugnante anexa aos presentes autos o comprovante de pagamento da referida parcela da autuação fiscal (Doc. 07), requerendo, desde já, que seja realizada a competente alocação do pagamento aos valores exigidos no presente Auto de Infração. No que diz respeito ao restante da autuação fiscal - que não foi objeto do requerimento de pagamento parcial, a Impugnante demonstrará que a presente exação não merece prosperar, devendo ser totalmente afastada

3) **DAS RAZÕES PARA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.** Como visto anteriormente, a presente autuação fiscal se funda na exigência de ICMS sobre operações em que a Impugnante tenha se apropriado do crédito fiscal de mercadoria sujeita ao regime de Substituição Tributária, assim como sobre a apropriação de créditos do imposto na aquisição de insumos utilizados em processo produtivo de produtos comercializados em diversos departamentos do estabelecimento autuado, os quais foram, indevidamente, classificados como de uso e consumo. Ocorre que tal lançamento não merece subsistir, na medida em que os materiais enquadrados pela Fiscalização Estadual como sendo de uso e consumo do estabelecimento da Impugnante são, na realidade, utilizados no processo produtivo para acondicionamento de outras mercadorias comercializadas, o que lhe permite a apropriação do crédito do ICMS. Ademais, em se tratando de produtos que tiveram sua saída tributada do estabelecimento, remanesce o direito ao crédito, já que não se aplica, sobre o crédito apropriado na entrada o óbice apontado pela Autoridade Fiscal contido no art. 65, VI, do Dec. 246569/97.

4) **DA POSSIBILIDADE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE EMBALAGENS QUE SÃO UTILIZADOS NA SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS - VIOLAÇÃO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS.** De acordo com a Fiscalização Estadual, a Impugnante teria se apropriado indevidamente do crédito fiscal decorrente da aquisição de materiais de uso e consumo, e de embalagens que são acoplados as mercadorias que estariam sujeitas ao regime de Substituição Tributária ou, ainda, à carga líquida (cuja sujeição ocorre segundo a Classificação Nacional da Atividade Econômica — CNAE enquadrada para o contribuinte), porquanto nestas situações seria vedada a apropriação do crédito fiscal. No entanto, os produtos em questão não são de uso e consumo e se referem a materiais de embalagem que são acoplados a mercadorias vendidas pelos estabelecimentos da Impugnante cuja saída é tributada, de modo que, por tais razões, é assegurado à Reclamante que se aproprie do imposto no momento da aquisição das mercadoria, em decorrência da



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

sistemática do princípio da não-cumulatividade do ICMS, o qual possibilita aos contribuintes a compensar o montante pago em operações anteriores (crédito) com o tributo estadual devido quando da nova circulação de mercadoria (débito). E, mesmo que a Fiscalização Estadual entenda que tais produtos estejam sujeitos à Substituição Tributária, é inegável que, pelo fato de terem sido tributados, podem ser apropriados os valores dos impostos pagos nas operações anteriores, em homenagem ao comando constitucional da não cumulatividade deste imposto. Assim, respeitando a Constituição Federal, a Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), em seu artigo 19, dispõe que o ICMS é não cumulativo, de modo que se deve compensar o que for devido em cada operação relativa à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Acompanhando este entendimento, o Decreto 24.569/1997 (RICMS-CE), dispõe que, para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito o valor dos materiais de embalagem a serem utilizados na saída de mercadoria sujeita ao imposto. Deste modo, em respeito ao Princípio da não cumulatividade, a Lei Complementar, bem como o Regulamento do Estado do Ceará, expressamente preveem a possibilidade de compensar o crédito relativo à aquisição de materiais de embalagem que acompanham as mercadorias comercializadas. Contudo, a interpretação que a Fiscalização deu à legislação não deve prevalecer. Isso porque, erroneamente, o Fisco entendeu que, nos casos em que há a aplicação do regime de substituição tributária, as operações subsequentes devem ser entendidas como isentas ou não tributadas. Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação e não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu poder fático. Note-se que o regime de ICMS-Antecipação (chamado no auto de infração de ICMS-ST) não se encaixa nessas situações, visto que ele nada mais é do que a mera antecipação da ocorrência do fato gerador, não se podendo confundir com a não incidência. Observa-se que o ICMS, em momento algum, deixa de ser recolhido. O regime de antecipação apenas estabelece que, para determinadas mercadorias, ou situações, haja a alteração do momento da ocorrência do fato gerador. Deste modo, o crédito de ICMS relativo às mercadorias adquiridas independe se elas estão sujeitas ou não ao regime de Antecipação do ICMS, visto que, em ambas as situações, há tributação e, conseqüentemente, direito creditório, em respeito ao Princípio da não cumulatividade. No caso em tela, a operação foi tributada pela Impugnante no momento da entrada do bem e não da saída, de modo que não restam dúvidas de que o crédito foi apropriado regularmente pelo estabelecimento autuado, já que não estamos falando de um caso de não incidência. Uma leitura mais atenta do art. 60 do Decreto 29.560/08 deixa ainda mais evidente o equívoco da interpretação do Fisco. Ao tratar das situações em que o regime de ICMS-Antecipação não se aplica, o art. 60 menciona expressamente que ele não se aplica aos casos em que o produto possui saída isenta ou não tributada. Ora, se o regime de ICMS-Antecipação não se aplica em que o produto possui saída isenta ou não tributada, não faz o menor sentido dizer que o regime de ICMS-Antecipação gera uma saída isenta ou não tributada. Deve-se chamar a atenção que, diferentemente do equivocadamente entendido adotado por este Fisco, as outras Secretarias de Fazenda entendem, sem qualquer tipo de problema ou sombra de dúvida, que o regime de ICMS-ST (assim como o regime de ICMS-Antecipação) não retira a condição de operação tributada, permitindo o direito ao crédito relativo às operações anteriores. Pelo exposto, resta comprovada a legitimidade do crédito oriundo da aquisição de materiais de embalagens que são utilizados na saída de mercadorias tributadas, de modo que deve ser integralmente cancelada a presente autuação.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

5) MATERIAIS DE EMBALAGEM - MERCADORIAS INDISPENSÁVEIS À ATIVIDADE DA IMPUGNANTE – CUSTO DA ATIVIDADE – IMPOSSIBILIDADE DE CLASSIFICAÇÃO COMO BENS DE USO E CONSUMO - DIREITO AO CRÉDITO. Além do quanto discutido no tópico anterior, é preciso atentar para o fato de que os produtos cujo crédito foi glosado pela Autoridade Fiscal são utilizados para a embalagem dos produtos comercializados pela Impugnante, como Bandejas de Papelão, Filme Duplo de PVC, Saco Fecha Vacuo, Copo para Mousse, Bandeja Transparente para Bolo, Embalagem de Marmitex, Embalagem para Salada de Frutas, dentre outros e que, portanto, compõem o seu custo e, assim, possibilitam a apropriação do crédito do ICMS destacado nas notas fiscais, incidente nas operações anteriores. A digníssima Fiscalização aborda esse ponto em seu relatório fiscal de maneira absolutamente superficial, limitando-se a afirmar que as justificativas da Impugnante não podem prosperar porque, em nenhum momento, foi comprovado o tal acondicionamento das mercadorias comercializadas. Com todo o respeito, mas não faz o menor sentido a afirmação do Fisco. Ora, tais bens somente podem ser utilizados para o acondicionamento dos produtos comercializados pela Impugnante, não podendo ter outra finalidade. Ora, quais seriam os outros tipos de uso das mercadorias em questão? Veja-se, que se tais bens não fossem utilizados para o acondicionamento dos produtos vendidos, mas revendidos, a Impugnante, da mesma forma, teria o direito ao crédito em questão. Apenas para ilustrar os argumentos acima carreados pela Impugnante, seguem imagens nas quais são exibidos os itens acondicionados e comercializados no estabelecimento da empresa, ora autuado (Doc. 08 — Dossiê de fotos). Na realidade, os bens autuados são indispensáveis para atividade de varejo da Impugnante, que não pode vender os seus produtos se não estiverem devidamente embalados, acondicionados, etc. As bandejas de papelão, os filmes de PVC são utilizados, por exemplo, para que a Impugnante possa vender os seus frios, carnes, legumes, verduras, etc. Sem tais embalagens, a Impugnante simplesmente não conseguiria vender os seus produtos. Os sacos plásticos, por exemplo, são utilizados para que a Impugnante consiga vender aos seus clientes as suas frutas, saladas, verduras, legumes, etc. Para que tais produtos possam ser pesados na balança, e, posteriormente, possam ser carregados pelos clientes. Vejam, Srs. Julgadores, sem tais embalagens, os clientes da Impugnante teriam que sair dos supermercados com os frios, as carnes, os peixes os frangos carregados em suas mãos. É absolutamente impossível imaginar uma situação como esta, Ou seja, simplesmente não haveria como a Impugnante vender os seus produtos. Por óbvio, tais bens são necessariamente utilizados para a embalagem e acondicionamento dos produtos manipulados e produzidos no estabelecimento, compõem o custo das mercadorias comercializadas pela Impugnante e são agregados aos produtos fornecidos por ela e, portanto, devem gerar o direito à apropriação do crédito. Não faria o menor sentido que tais materiais de embalagem não pudessem gerar o direito ao crédito mesmo sabendo-se que eles compõem os produtos comercializados pela Impugnante e representam evidente custo de sua atividade. Veja-se que o art. 60 do RICMS/CE prevê expressamente o direito ao aproveitamento do crédito para os materiais de embalagem. Como se vê, a vedação ao crédito do material de embalagem está sendo realizada em confronto à expressa disposição legal, o que é um verdadeiro absurdo. Como se isso não bastasse, a vedação ao referido crédito representa evidente violação ao princípio da não cumulatividade, já que a Impugnante não poderá descontar o crédito relativo ao imposto que incidiu nas operações anteriores e que' oberaram a sua venda, gerando uma tributação em cascata na cadeia. Deve-se ressaltar que o Conselho de Recursos Tributários da SEFAZ/CE, manifestou



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

entendimento no sentido de que somente não haveria o direito ao Crédito nos casos em que os materiais de embalagem não acompanham o produto final. De maneira geral, o entendimento dos tribunais administrativos tributários dos demais Estados é pacífico no sentido de reconhecer o direito ao crédito para os materiais de embalagem. Assim, restou demonstrado que a Impugnante faz jus-ao crédito nas operações autuadas, de modo que deve ser cancelada a referida autuação fiscal. Com efeito, dado o fato de que não são materiais de uso e consumo, mas, sim, insumos utilizados no processo produtivo do estabelecimento da Impugnante, e que acompanham saída de mercadoria tributada, é certo que a empresa pode se apropriar do crédito do ICMS decorrente da aquisição destas mercadorias. Desta forma, deve ser afastada a exigência fiscal relativa à glosa de créditos de ICMS, em virtude da demonstração de que os produtos ora autuados não possuem como destinatária final a Reclamante — mas, sim, os consumidores finais, por serem aplicados como intermediários ou insumos na comercialização de outros produtos, é indubitável que a empresa possui direito a se apropriar do crédito oriundo da aquisição de tais produtos.

6) DA NECESSIDADE PE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL Por fim, a Autoridade Administrativa Fazendária deve, em sede do processo administrativo fiscal, buscar, no exercício de sua atividade, a aproximação da realidade factual e a sua representação formal, que é justamente a busca pela verdade material. Deve-se investigar, pois, todos os elementos que possam aproximar a realidade fática e a atividade de formalizar, através da prática de ato administrativo, o lançamento tributário. No caso em tela, quanto aos produtos considerados como sendo de uso e consumo do estabelecimento, a Fiscalização deixou de observar que na verdade se trata de materiais utilizados no acondicionamento de produtos comercializados em diversos departamentos do estabelecimento Autuado (vide Doc. 08). Aliás, não há sequer um único documento fiscal apresentado pela Autoridade Fazendária que demonstre especificamente a aludida situação, que efetivamente contribuiria para a aproximação da realidade factual com a narrativa tratada no ato de lançamento tributário. Esse equívoco decorre, justamente, da natureza impessoal da atividade fiscalizatória, que se utiliza de meios eletrônicos e remotos para qualificar o objeto da fiscalização, sujeitando-se a C erros que seriam facilmente evitados se o trabalho fosse realizado in loco. É de se considerar, nesse ponto, que a autuação fiscal deve guardar relação estreita com o princípio da realidade material, devendo sempre buscar a elucidação dos fatos com a instrução probatória adequada e suficiente para que fique constatada a transgressão à norma tributária e, no extremo, a necessidade da aplicação da punição. Com efeito, a perquirição da verdade material é requisito indispensável e indeclinável da Administração; cujo dever é: apurar e lançar com fulcro na verdade material. Conforme se observa, no procedimento administrativo, o desenvolvimento fica inteiramente a critério e sob controle da Administração. No procedimento administrativo, cabe primordialmente à autoridade administrativa, sem prejuízo do direito do contribuinte, determinar a apresentação de documentos e as diligências que achar necessárias. Deve a autoridade administrativa, portanto, diligenciar na busca da verdade material, para, após a inequívoca identificação da matéria tributável, exigir, se devido, o tributo ou impor, se efetivamente ocorrida a hipótese punitiva, a multa. Afastar a necessidade de devida composição dos cruzamentos por parte da autuação em critérios claros e suficientes é afastar a própria possibilidade de defesa. Enfim, a autoridade fiscal decidiu deliberadamente percorrer o caminho mais fácil elaborando e exarando auto de infração cujo supedâneo fático são unicamente relatórios



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

emitidos pelo seu sistema interno da Administração Estadual e, conseqüentemente, não permitindo o exercício do direito de defesa e de contribuição com a formação da verdade material por parte da Reclamante. Caso assim não se entenda, protesta-se em atenção à constituição da verdade material em torno dos fatos imputados à Impugnante pela baixa do administrativo em diligência.

7) PEDIDOS. Ante todo o exposto, a Impugnante requer, no tocante à parcela do auto de infração objeto de recolhimento, que sejam procedidas as alocações do pagamento aos valores autuados, decretando-se a extinção do crédito tributário em relação a esse montante. Além disso, a Impugnante requer que seja cancelado o ato administrativo de lançamento tributário combatido por esta Impugnação, especialmente em relação à legitimidade de apropriação do crédito de ICMS na aquisição de insumos aplicados no processo produtivo do estabelecimento, visto que se trata de materiais utilizados após acondicionamento de outras mercadorias, cuja saída é tributada o que, segundo a legislação estadual, lhe é assegurado o direito à apropriação do crédito. Ainda, protesta pela conversão do julgamento em diligência para que sejam, em homenagem ao princípio da verdade material, verificadas as operações realizadas, especialmente para atestar o equívoco da Autoridade Fazendária em relação à glosa do crédito de ICMS oriundo da aquisição de insumos aplicados no acondicionamento de produtos comercializados no estabelecimento da Impugnante. Em atenção aos princípios da ampla defesa e contraditório e da formalidade moderada do processo administrativo, protesta pela posterior juntada de documentação complementar.

O julgador monocrático decide pela Procedência do lançamento com os seguintes fundamentos (fls.83/86), abaixo transcritos, conforme Ementa:

EMENTA: Falta de recolhimento referente a inclusão na apuração do ICMS de créditos de material de embalagem, produtos para uso/consumo e sujeitos à substituição tributária em desacordo com a legislação tributária em relação ao exercício de 2016. Ação fiscal julgada PROCEDENTE. Decisão baseada no disposto nos artigos 73 e 74 c/c artigo 65, inciso VI do Decreto n.º 24.569/97. Penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea "d" da Lei 12.670/96. Defesa tempestiva.

- 1) Designados a executar auditoria fiscal restrita, mediante Mandado de Ação Fiscal n.º 2020.04356, de 19/10/2020, os agentes do Fisco constataram que a empresa autuada faltou com o recolhimento do ICMS no valor total de R\$ 505.943,18 em face da inclusão na apuração do imposto de créditos de material de uso e consumo, material de embalagem e produtos sujeitos à substituição tributária, referente ao exercício de 2016. Nas Informações Complementares, fls. 04 a 08, os autuantes arguíram o que se segue: 1 — Que a empresa autuada está cadastrada no Regime Normal de recolhimento e na CNAE 471 1 302 — Comércio Varejista de Mercadorias em Geral,



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

com predominância em produtos alimentícios; estando ativo no cadastro e se submetendo às normas pertinentes do Decreto nº 29.560/2008; 2 - Que após análise na EFD da empresa fiscalizada, constatamos que a autuada deixou de recolher R\$ 337.295,43 de ICMS, referente à apuração mensal do imposto nos meses de janeiro a dezembro de 2016; 3- Que ao iniciar a fiscalização foi verificado que a empresa se utilizou, para a apuração do ICMS de créditos do imposto de produtos para uso/consumo, bem como créditos de mercadorias cujo imposto já foi recolhido por substituição tributária (ST) e insumos, conforme tabela de produto declarado na EFD (arquivo FALTA DE , Planilha TAB_PRODUTOS); 4 — Que ao analisar os Sistemas Corporativos da SEFAZ, verificou-se que existem dois lançamentos de ofício com as mesmas violações à legislação, um deles já inscrito na Dívida Ativa; 5 — Que em face das infrações continuadas, a CESEC emitiu Mandado de Monitoramento Fiscal Especial nº 2020.37825, para que o contribuinte espontaneamente regularizasse os créditos indevidos lançados na conta gráfica, tendo sido emitidos os Termos de Notificação nº 2020.38676 (ref. a créditos indevidos de frete), 2020.38679 (ref. a créditos indevidos de mercadorias sujeitas a ST) e 2020.38761 (ref. a créditos indevidos de bens de uso/consumo e insumos); 6— Que em resposta por e-mail aos Termos de Notificação o contribuinte alegou que: 1. em relação ao T. Notificação nº 2020.38676, que foi realizado o recolhimento com acréscimos legais na data de 10/09/2020, conforme DAE anexo; 2. em relação ao T. Notificação 2020.38679, que as mercadorias não foram consideradas com o enquadramento da ST na época questionada, portanto considerou-se a apuração normal; 3. quanto ao T. Notificação 2020.38761 , que após análise a empresa constatou que os créditos apropriados não se referem a itens de uso e consumo, mas de mercadorias utilizadas como insumos (embalagens) da produção nas lojas (áreas de padaria, frios e rotisserie), sendo passíveis de apropriação; 7— Que foi refeita a apuração de 2016, conforme arquivo FALTA DE RECOLHIMENTO 2016_06.002.270-1, sendo levado em conta que o contribuinte reconheceu o credtamento indevido dos serviços de transporte, com o recolhimento do imposto devido; 8 — Que restou constatado que o contribuinte se apropriou de créditos de ICMS vedados



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

pela legislação tributária, conforme Decreto n o 29.560/2008, conforme consta na planilha TAB_PRODUTOS; 9— Que por se tratar de ação fiscal restrita foi emitido o Termo de Intimação n° 2020.05480, solicitando que o contribuinte comprovasse o recolhimento do ICMS no valor de R\$ 337.295,43 referente à apropriação indevida de mercadorias sujeitas a ST, insumos, uso e consumo, sendo refeita a conta gráfica de 2016; 10 — Que o contribuinte respondeu ao T. de Intimação ratificando as mesmas respostas dadas anteriormente aos termos de notificação, ou seja, que os créditos apropriados não se referem a uso e consumo, mas insumos da produção nas lojas, (materiais de embalagens) e, também que as demais mercadorias não foram consideradas como ST à época questionada; 11 — Que conforme arquivo SOLARE GPA 60022701, o contribuinte declara (na EFD) vários produtos como de revenda (Tipo de Item-0) e não foi encontrado nenhum item com classificação de embalagem (Tipo de Item-2). O contribuinte classifica também como insumo (Tipo de Item-1) e outros como uso-consumo (Tipo de Item-7), ignorando a legislação vigente para a CNAE principal (conforme Decreto n° 29.560/2008, artigo 1°, § único e artigo 6°); 12 — Que o contribuinte infringiu o artigo 65, inciso VI do Decreto n° 24.569/97, estando sujeito à penalidade do artigo 123, I, "d" da Lei ne 12.670/96; 13 — Que conforme solicitado pelo contribuinte por e-mail, o auto de infração foi enviado para o endereço da empresa matriz no estado de São Paulo.

- 2) Acerca da matéria discutida nos autos, verificamos de introyto, que o direito ao crédito é garantia constitucional e nasce no momento da entrada da mercadoria ou serviço no estabelecimento, no entanto, em alguns casos a legislação veda a utilização de créditos relativos a ICMS ou define o momento certo para legitimá-lo. Portanto, esse direito é da própria essência do Princípio da não cumulatividade. Observemos então como se pronuncia o artigo 19 da Lei Complementar 87/96. São exigidos, no entanto, para o direito de apropriação, a observação das normas relativas à escrituração, às condições estabelecidas na legislação e à idoneidade dos documentos fiscais. Vejamos o que preceitua o artigo 23 da Lei Complementar ne 87/96. Deste modo, para resguardar o Princípio da não cumulatividade, o



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

legislador especificou as situações que permitem o direito de apropriação do crédito fiscal. Uma das condições em que não se pode utilizar créditos de ICMS é quando não ocorre a saída posterior do produto com débito do imposto. O legislador foi bastante claro quando especificou as situações em que o crédito pode ser aproveitado, bastando observar-se o que preceitua o artigo 60 do Decreto 24.569/97. No caso em comento, se constata que a defendente interpretou a legislação de maneira equivocada, posto que o material de embalagem só concede crédito de ICMS quando utilizada para acondicionar produto cuja saída é tributada pelo ICMS. Portanto, não poderia se creditar de produtos de embalagens, os quais foram destinados ao acondicionamento de produtos cujas saídas se deram sem o débito do imposto. Com efeito, a atuada não pode alegar que o crédito lançado no Auto de Infração é ilegítimo. No próprio Decreto nº 29.560/98 consta a obrigatoriedade de não destacar o imposto nos documentos fiscais de saídas conforme artigo 7º do Decreto nº 29.560/98. Também consta que as regras do instituto da substituição tributária devem ser aplicadas aos contribuintes listados no Decreto nº 29.560/98, como no caso da atuada. Observemos o que diz o §2º do artigo 3º do referido Decreto. E o mais importante é constatar a vedação do crédito, bastando observar o que diz o inciso III do artigo 8º do Decreto nº 29.560/98. Portanto, equivocou-se a atuada quando afirmou que tem direito ao crédito lançado como indevido no auto de infração, pois não há débito do imposto por ocasião das saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária quando o imposto já foi recolhido em razão do instituto da substituição tributária, as regras estão adstritas às previstas para o instituto da substituição tributária e não há o direito ao crédito de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. A legislação é bastante clara a esse respeito. Vejamos como se preceitua o artigo 66, inciso I do Decreto 24.569/9, E ainda o artigo 65 do mesmo Decreto.

- 3) Outrossim, verificamos também que o presente auto de infração foi lavrado com a observância de todas as formalidades legais a ele inerentes, onde respeitou-se os princípios do contraditório e a ampla defesa. O relato se mostra de forma clara e precisa quanto a matéria tributável, os dispositivos



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

infringidos e a penalidade sugerida. Ademais, importante frisar que todo trabalho de auditoria fiscal se debruçou sobre as informações prestadas e declaradas pelo próprio contribuinte em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) e enviadas à SEFAZ através dos arquivos originais SOLARE constantes no CD anexado pela fiscalização. Some-se a isso, que todas as planilhas constam devidamente apenas no CD onde demonstram de forma cabal a prática do ilícito tributário pelo contribuinte, ou seja, o creditamento indevido que ensejou numa falta de recolhimento do ICMS. Importante também destacar que a partir da edição do Decreto nº 29.560/2008, o contribuinte ficou obrigado a efetuar a substituição tributária, quando da entrada de mercadorias no seu estabelecimento, na condição de contribuinte substituto. Infere-se e conclui-se, portanto, dos dispositivos e em observância ao Princípio da não cumulatividade previsto no artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal/88 e enfatizado no Decreto nº 24.569/97, pela insubsistência dos argumentos apresentados pela impugnant e, diante da infração comprovada, sujeitase a autuada a penalidade inserta no artigo 123, inciso I, alínea "d" da Lei nº 12.670/96.

- 4) Por fim, quanto ao pedido de conversão do julgamento em exame pericial/diligência, indeferimos o mesmo tendo em vista o que preceitua o artigo 97, inciso III da Lei nº 15.614/2014.
- 5) Destaque-se, por oportuno, que a impugnant recolheu no dia 12/02/2021, no Código de Receita 1040 — ICMS Auto de Infração, o valor parcial de R\$ 406.791,74, referente ao Auto de Infração ne 2020.08593-3, no DAE Identificador nº 2021.050002987-22 (conforme constatado na Consulta de DAEs Pagos no Sistema Receita da SEFAZ e nos Documentos 06 e 07, fls. 49 e 50 do processo).
- 6) Confrontando-se, pois, a situação fática com os dispositivos legais e em estando refutados os argumentos apresentados pela defesa, vê-se configurada a infração relatada nos autos, sujeitando-se, pois, a empresa autuada a penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea "d" da Lei nº 12.670/96. Face ao exposto, decide-se pela PROCEDÊNCIA da presente



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

ação fiscal, intimando-se o autuado a recolher aos cofres do Estado, conforme demonstrativo que se segue, a importância de R\$ 505.943,18.

Inconformado com a decisão de primeira instância, o contribuinte apresenta Recurso Ordinário (fls. 92/109), abaixo transcrito, ratificando as razões da defesa, enfatizando :

- 1) **DA NULIDADE DA DECISÃO POR CERCEAMENTO DE DEFESA DA RECORRENTE - DA NECESSIDADE DE CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA.** Destaque-se que se faz imperiosa a decretação de nulidade da decisão ora recorrida, em razão do órgão julgador administrativo de primeiro grau ter cerceado o direito de defesa da ora Recorrente. Isso porque, consoante se depreende da Impugnação apresentada nos presentes autos, a fim de que restasse comprovado o correto recolhimento do ICMS e a ilegalidade da cobrança, bem como a fim de que sejam analisados os documentos apresentados em busca da verdade material que rege o processo administrativo, a ora Recorrente requereu a conversão do julgamento em diligência. Não obstante, a Autoridade Julgadora de Primeira Instância dispensou a aludida conversão do julgamento em diligência, a Autoridade Fiscal deixou de apreciar a vasta prova documental apresentada, limitando-se a pontuar que os fatos apresentados seriam incontroversos e suficientes à formação do convencimento do Julgador, fato este inclusive apontado na r. decisão recorrida. É nítido que a D. Autoridade Julgadora e a Autoridade Fazendária não se deram ao mínimo esforço de analisar os argumentos apresentados aos autos, limitando-se a tecer alegações genéricas, não trazendo nenhum elemento ou prova que desse suporte ao lançamento. Ocorre que, desconsiderando por completo a ausência de apreciação da prova documental e dos argumentos apresentados, destaque-se, essenciais para o correto deslinde do presente feito, a r. decisão recorrida manteve a cobrança adotando como razões de decidir as alegações tecidas pela Fiscalização que se encontram totalmente desprovidas de qualquer fato probatório e que decorrem de meras presunções, em total afronta ao princípio da verdade material. Tanto é assim, que da leitura perfunctória da r. decisão recorrida, é possível aferir que a Autoridade Julgadora se ateve a analisar meramente que os produtos estariam sujeitos ao regime de Substituição Tributária, esquecendo-se completamente da petição apresentada pela Recorrente no sentido de que foram recolhidos os valores atinentes a tais pedidos, remanescendo apenas a discussão sobre a glosa de crédito fiscal relativa à aquisição de materiais que, segundo a Fiscalização, seriam destinados ao ativo permanente do estabelecimento autuado. Ora, se D. Autoridade Julgadora entendeu que todas as provas e fundamentos apresentados não eram suficientes, como ficou bem demonstrado em linhas anteriores, esta não poderia ter deixado de determinar que a D. Autoridade Fiscal trouxesse aos autos os elementos probatórios que justificariam a cobrança ou até mesmo determinar de ofício a realização de prova pericial, mas não foi o que ocorreu no caso em tela, ao contrário, a autoridade julgadora, ao invés de apurar a verdade dos fatos, preferiu cancelar o auto de



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

infração que se encontra calcado em meras presunções. Não é demais lembrar que a Autoridade Administrativa Lançadora, no exercício de suas atividades, deve aproximar a realidade factual e a sua representação formal, que é justamente a busca pela verdade material. Devem-se investigar, pois, todos os elementos que possam aproximar a realidade fática e a atividade de formalizar, através da prática de ato administrativo, o lançamento tributário. No caso em tela, a Autoridade Administrativa, como destacado, está exigindo integralmente o ICMS sobre a saída de mercadorias que seriam beneficiadas com a isenção nas saídas de mercadorias e, ao fazê-lo, não realizou a recomposição do crédito que seria apropriável no momento de sua aquisição. Aliás, tal determinação está adstrita à própria possibilidade de revisão dos atos administrativos pela Autoridade Administrativa - quando constatada nulidade ou irregularidade sendo certo que a mesma lógica se aplica ao caso de lançamento tributário. Para tanto, faz-se mister que a r. decisão seja anulada e seja convertido o julgamento em diligência a fim de apurar a correta classificação fiscal das mercadorias autuadas, além daquelas que foram devidamente discutidas a mero título exemplificativo nesta peça. Insta pontuar, ainda, que a distância entre a realidade fática e a narrativa apresentada se constata justamente na inobservância pela Autoridade Fazendária que foram recolhidos por Antecipação no momento da aquisição de mercadorias que, a priori, estariam sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Ainda tratando da necessidade de aproximação à realidade fática, faz-se mister que Vossas Senhorias determinem, na mesma oportunidade em que o feito seja convertido para a realização de diligência, a realização de prova pericial para a elucidação das inúmeras controvérsias a respeito da correta interpretação da legislação tributária sobre os fatos jurídicos ora discutidos. Aliás, não há sequer um único documento fiscal apresentado pela Autoridade Fazendária que demonstre especificamente a aludida situação, que efetivamente contribuiria para a aproximação da realidade factual com a narrativa tratada no ato de lançamento tributário. Esse equívoco decorre, justamente, da natureza impessoal da atividade fiscalizatória, que se utiliza de meios eletrônicos e remotos para qualificar o objeto da fiscalização, sujeitando-se a erros que seriam facilmente evitados se o trabalho fosse realizado *in loco*. É de se considerar, nesse ponto, que a autuação fiscal deve guardar relação estreita com o princípio da realidade material, devendo sempre buscar a elucidação dos fatos com a instrução probatória adequada e suficiente para que fique constatada a transgressão à norma tributária e, no extremo, a necessidade da aplicação da punição. Portanto, deve-se declarar a nulidade da r. decisão de primeiro grau que simplesmente chancelou o auto de infração, determinando-se que o órgão julgador de primeira instância administrativa promova a instrução probatória com a determinação de nova conversão em diligência para que sejam apreciados todos os documentos apresentados, bem como se necessário seja realizada prova pericial, a fim de que posteriormente seja efetuado um novo julgamento com base em todo o conjunto fático-probatório.

2) DAS RAZÕES PARA A REFORMA DA DECISÃO SINGULAR. DA



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL NAS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS UTILIZADOS NO ACONDICIONAMENTO DE PRODUTOS CUJA SAÍDA É TRIBUTADA. Segundo a Autoridade Julgadora de Primeira Instância, a apropriação do crédito fiscal nas operações autuadas não seria possível na medida em que as mercadorias estariam sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Ocorre, Vossas Senhorias, que a Autoridade Julgadora não observou que a Recorrente realizou pagamento parcial da autuação fiscal, como reconhecido em excerto da aludida decisão recorrida, oportunidade na qual demonstrou que tal pagamento se referiria às operações envolvendo mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, mantendo-se a discussão remanescente em relação à glosa de crédito fiscal atinente às mercadorias que, no entendimento da Fiscalização Estadual, estariam sendo destinadas ao ativo permanente do estabelecimento autuado.

3) Ante o exposto, requer a Recorrente que Vossas Senhorias se dignem a DAR PROVIMENTO ao presente Recurso Ordinário, tanto seja, preliminarmente, para anular a decisão recorrida, na medida em que afronta diretamente o direito à ampla defesa e ao contraditório - haja vista que não determinou a conversão do julgamento em diligência para a correta e apropriada apuração dos fatos consignados na peça acusatória quanto seja, em relação ao mérito, para afastar in totum a exigência fiscal discutida, em vista da comprovação de que se trata de materiais aplicados a produtos cujas saídas subsequentes são tributadas. Ainda, caso Vossas Senhorias entendam necessário, a Recorrente requer que o julgamento deste Recurso seja convertido em diligência para que os argumentos apresentados sejam devidamente apurados pela Autoridade Fazendária estadual, com a devida profundidade, autorizando-se a produção de prova pericial contábil e documental, a fim de complementar os documentos que anteriormente instruíram a Impugnação Administrativa.

O processo é encaminhado a Célula de Assessoria Tributária, sendo emitido o Parecer nº 78/2022 (fls.111/114), sugerindo o conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão singular de Procedência do lançamento.

É o relato.



Voto da Relatora:

O presente processo trata da acusação de falta de recolhimento de ICMS, em decorrência de inclusão na apuração do ICMS de créditos de produtos para uso/consumo, insumo, no valor de R\$ 337.295,43, no exercício de 2016.

A autuada está cadastrada no Regime de Recolhimento Normal, enquadrada no CNAE Principal 4711301 – COMERCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL.

Inicialmente, cumpre a análise da nulidade suscitada por preterição ao direito de defesa e ausência de provas da ocorrência do ilícito, a qual qual afastou de plano, porquanto o agente autuante provou a acusação e demonstrou de forma cabal, através das planilhas com os cálculos realizados e os valores das operações, utilizando-se das informações prestadas pelo contribuinte em sua EFD - escrituração fiscal digital.

Abaixo uma pequena compilação da legislação do ICMSD acerca do tema em lide:

Artigo 19 da Lei Complementar 87/96:

"Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado "

Artigo 23 da Lei Complementar ne 87/96:

Art. 23. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação

Artigo 60 do Decreto 24.569/97:

"Art. 60 - Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do

imposto relativo:

III- ao material de embalagem a ser utilizado na saída de mercadoria sujeita ao imposto: '

No artigo 7º do Decreto nº 29.560/98 consta a obrigatoriedade de não destacar o imposto nos documentos fiscais de saídas:

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 contribuintes do imposto, exclusivamente para efeito de crédito fiscal.

As regras do instituto da substituição tributária devem ser aplicadas aos contribuintes listados no Decreto nº 29.560/98, como no caso da autuada, conforme reza §2º do artigo 3º do referido Decreto:

§2º. Aos contribuintes referidos no caput deste artigo aplicar-se-ão, no que couber, as regras gerais da substituição tributária previstas nos artigos 431 a 456 do Decreto 24.569/, de 31 de julho de 1997.

A vedação do crédito está regulamentada no inciso III do artigo 8º do Decreto nº 29.560/98:

"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 artigo 4º e o decorrente de mercadorias não contempladas neste Decreto.

Vejamos o que preceitua o artigo 66, inciso I do Decreto 24.569/97:

"Art. 66. Salvo disposição da legislação em contrário, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do ICMS de que se tiver creditado, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento ou o serviço tomado:

I- for objeto de saída ou prestação de serviço não tributadas ou isentas, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada ou da utilização do serviço.

E ainda o artigo 65 do mesmo Decreto:

"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 .

Outrossim, verificamos também que o presente auto de infração foi lavrado com a observância de todas as formalidades legais a ele inerentes, onde respeitou-se os princípios do contraditório e a ampla defesa. O relato se mostra de forma clara e precisa quanto a matéria tributável, os dispositivos infringidos e a penalidade sugerida. Ademais, importante frisar que todo trabalho de auditoria fiscal se debruçou sobre as informações prestadas e declaradas pelo próprio contribuinte em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) e enviadas à SEFAZ através dos arquivos originais SOLARE constantes no CD anexado pela fiscalização. Some-se a isso, que todas as planilhas constam devidamente apenas no CD onde demonstram de forma cabal a prática do ilícito tributário pelo contribuinte, ou seja, o creditamento indevido que ensejou numa falta de recolhimento do ICMS.

O Auto de Infração foi julgado PROCEDENTE pela 1ª Instância Administrativa, por entender que não existem elementos que caracterizem a nulidade do auto e que, de fato, não foi observado pelo contribuinte o que dispõe o art. 65, inciso VI, do RICMS/CE.

Importante também destacar que a partir da edição do Decreto nº 29.560/2008, o contribuinte ficou obrigado a efetuar a substituição tributária, quando da entrada de mercadorias no seu estabelecimento, na condição de contribuinte substituto, motivo pelo qual suas saídas ocorrem sem destaque do imposto, situação em que há vedação ao direito do crédito sobre as operações apontadas pela fiscalização em razão do que dispõe o art. 65, do RICMS/CE.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

"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.

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

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.

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. Com isso, facilita-se a arrecadação e a fiscalização dos tributos, porque reduz ao mínimo o número de contribuintes responsáveis diretos pelo pagamento do imposto. A aplicação do regime ST apresenta-se como instrumento de política tributária, promovendo recuperação de receita do ICMS em vários setores da economia, mediante melhoria do controle fiscal, sem, contudo, elevar a carga tributária que pudesse onerar a cadeia produtiva e o consumidor final. Como técnica de tributação nas operações subsequentes, tende a corrigir as distorções concorrenciais de natureza tributária, promovendo justiça fiscal, na medida em que equaliza as condições competitivas entre contribuintes do mesmo setor. Sendo dado a cada Estado da Federação, através de Lei, a competência para estabelecerem os responsáveis pelo pagamento do ICMS como substituto tributário às mercadorias que estarão sujeitas à substituição tributária, sua base de cálculo com o respectivo percentual de agregação, em resumo, suas próprias regras, desde que não sejam conflitantes com os dispositivos pertinentes da CF/88. Tendo o Estado do Ceará editado a Lei 12.670/96 em seus arts. 18 a 25 as normas gerais relativas à substituição tributária.

Quanto à alegação de que a Recorrente teria direito ao crédito sobre aquisição de embalagens e materiais de consumo, por serem supostamente utilizados na industrialização de produtos de fabricação própria, não houve comprovação efetiva da operação de industrialização realizada pela Recorrente, apenas alegações dispersas, sem materialidade fática.

Ademais, mesmo que houvesse comprovação das referidas operações de industrialização, ainda assim não haveria o direito ao creditamento de ICMS, tendo em vista que as operações da Recorrente estão sujeitas ao que dispõe o Decreto nº 29.560/2008, ou seja, as saídas de mercadorias promovidas pela Recorrente, industrializadas por ela ou não, ocorrem sem débito do imposto, enquadrando-se na vedação ao creditamento do ICMS previsto no art. 65, inciso VI, do RICMS/CE.

Por fim, quanto ao pedido de conversão do julgamento em exame pericial/diligência, ratificamos a posição do julgador monocrático, indeferindo o mesmo tendo em vista o que preceitua o artigo 97, inciso III da Lei nº 15.614/2014:

"Art. 97. O julgador indeferirá, de forma fundamentada, o pedido de realização de perícia, quando: III — os fatos forem incontroversos e os elementos contidos nos autos forem suficientes à formação de seu convencimento;

Faz-se necessário esclarecer que, estamos diante da infração tributária objetiva, independente de culpa ou dolo, conforme dispõe a legislação em seu art. 874, combinado com o art. 877 do Decreto 24.569/97. Onde não há necessidade de apurar a vontade do infrator. Logo, resta claro que a prática de ato por parte da recorrente é objeto sobre o qual recaia sanção de qualquer natureza. Consoante dispõe o artigo sobredito. E não pode os argumentos alegados pela autuada ser motivo para que esta deixe de ser responsável por infração a legislação tributária, eis que independente à imputação fiscal a existência de qualquer fato ou circunstancia que possa eventualmente afastar a responsabilidade do infrator. Assim, uma vez que a recorrente não trouxe aos autos elementos concretos que pudessem afastar as conclusões dos auditores fiscais, deixando de desincumbir-se do ônus de prova a existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do Fisco constituir o crédito tributário a teor do que prescreve o art. 373 do CPC, cabe a cobrança do crédito tributário em sua totalidade.

Destaque-se, por oportuno, que a impugnante recolheu no dia 12/02/2021, no Código de Receita 1040 — ICMS Auto de Infração, o valor parcial de R\$ 406.791,74, referente ao Auto de Infração nº 2020.08593-3, no DAE Identificador nº 2021.050002987-22 (conforme constatado na Consulta de DAES Pagos no Sistema Receita da SEFAZ e nos Documentos 06 e 07, fls. 49 e 50 do processo).

Confrontando-se, pois, a situação fática com os dispositivos legais e em estando refutados os argumentos apresentados pela defesa, vê-se configurada a infração relatada nos autos, sujeitando-se, pois, a empresa autuada a penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea "d" da Lei nº 12.670/96:

"Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

I - com relação ao recolhimento do ICMS:

d) falta de recolhimento, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, quando as operações, as prestações e o imposto a recolher estiverem regularmente escriturados: multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do imposto devido; "

Diante do exposto, infere-se e conclui-se, portanto, dos dispositivos acima transcritos e em observância ao Princípio da não cumulatividade previsto no artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal/88 e enfatizado no Decreto nº 24.569/97 e Decreto 29.560/08, pela análise das peças que compõe o processo e pela insubsistência dos argumentos apresentados pela recorrente, diante da infração comprovada, sujeita-se a autuada a penalidade inserta no artigo 123, inciso I, alínea "d" da Lei nº 12.670/96.

Isto posto, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário para negar-lhe provimento e no mérito, julgar PROCEDENTE a acusação fiscal, devendo na conduta do autuado ser aplicada penalidade gizada no art. 123, I, "d", da Lei 12.670/96.

É o voto.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

DECISÃO:

Visto, relatado e discutido o presente processo: **PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/0221/2021 - A.I. Nº: 1/202008593-3 - RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO - RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA - CONSELHEIRA RELATORA: LUCIA DE FATIMA DANTAS MUNIZ - Decisão:** A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do recurso, afastar a nulidade do julgamento singular por cerceamento ao direito de defesa, em razão da não apreciação dos argumentos referentes ao pedido de perícia/diligência para análise das provas acostadas, com esteio no art. 97, III, da Lei 15.614/14, entendendo que os elementos constantes dos autos já são suficientes para formar convencimento. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, mantendo a decisão proferida em instância singular de **procedência** da autuação. Decisão nos termos do voto do Conselheiro relator e em consonância com a manifestação do representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza-CE, aos 23 de agosto de 2022.

Antonia Helena Teixeira Gomes
Presidente

Ciente: ___/___/___

André Gustavo Carreiro Pereira
Procurador do Estado

Lucia de Fátima Dantas Muniz
Conselheira



GOVERNO DO **E**STADO DO **C**EARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários