



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

**RESOLUÇÃO N.º: 003/2023 - 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**  
**45ª (QUADRAGÉSIMA QUINTA) SESSÃO ORDINÁRIA**, em 17/11/2022  
**PROCESSO DE RECURSO N.º: 1/2897/2019**  
**AI. N.º: 1/201905176 - CGF: 06.577.194-0**  
**RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**  
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**CONSELHEIRA RELATORA: GERUSA MARÍLIA ALVES MELQUIADES DE LIMA**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO.** O contribuinte se creditou indevidamente de ICMS oriundo de prestações de serviços de transportes de mercadorias sujeitas, em parte, ao regime de substituição tributária pelas entradas e, em parte, isentas nas saídas subsequentes. **Dispositivos Infringidos:** Art. 65, VI, do Decreto nº 24.569/97; Art. 8º, III, da Lei nº 14.237/2008. **Penalidade aplicada:** Art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2033. Recurso Ordinário conhecido e não provido no sentido de julgar **PROCEDENTE** o feito fiscal, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e em acordo com a manifestação em sessão do Representante da Procuradoria-Geral do Estado.

**Palavras Chaves:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO INDEVIDO.  
SERVIÇO TRANSPORTE.

## DO RELATÓRIO

Consta o seguinte relato do Auto de Infração em apreço: “CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, RELATIVO A ENTRADA DE MERCADORIA E RESPECTIVO SERVIÇO RECEBIDA P/COMERCIALIZAÇÃO, QUANDO SUA POSTERIOR SAÍDA OCORRA SEM DÉBITO DO IMPOSTO, SENDO ESTA CIRCUNSTÂNCIA CONHECIDA NA DATA DA ENTRADA. O contribuinte se creditou indevidamente de ICMS relacionados a conhecimentos de transportes no valor total de R\$ 75.221,64, referente aos períodos de 2014 e 2015, conforme informação complementar em anexo.

A autoridade autuante aponta como dispositivo legal infringido os Arts. 60, IV e 65, VI, do Decreto nº 24.569/97; e indica como penalidade a inserta nos termos do Art. 123, II, alínea a), da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03, correspondente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado.

O Crédito Tributário é composto de: **Principal:** 75.221,64 e **Multa:** R\$ 75.221,64, totalizando a importância de **R\$ 150.443,28.**



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

A autoridade autuante afirma nas informações complementares ao Auto de Infração que:

1. no período fiscalizado a empresa estava cadastrada no CANE-Fiscal (4711301): Comércio Varejista de Mercadorias em Geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados – submetendo-se, portanto, as normas pertinentes ao Decreto nº 29.560/2008.
2. que todos os dados que serviram de base para o levantamento fiscal foram disponibilizados pelo próprio contribuinte através do envio mensal de seus arquivos (EFD) para a base de dados da Sefaz;
3. o creditamento do ICMS pelo contribuinte referente a valores de ICMS de conhecimento de transportes está comprovado na consulta de movimento totalizado por CFOP da EFD nos códigos 1353 (aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial – operações internas) e 2353 (aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial – operações interestaduais) em arquivo anexo com notas fiscais de entradas e aquisições informadas pelo contribuinte.
4. foram efetuados cruzamentos dos conhecimentos de transportes com as mercadorias transportadas e verificada as situações em que o ICMS foi utilizado como crédito indevidamente, em face das mercadorias transportadas não se enquadrarem como tributação normal (crédito e débito), conforme arquivo anexo, denominado: tabela 02 REL FRETES COM ITENS INFORMADOS, detalhando os conhecimentos de transportes com crédito de ICMS indevido na tabela 03 RELAÇÃO FRETES COM CRÉDITO INDEVIDO.
5. o contribuinte foi intimado por meio do Termo de Intimação nº 2019.00865 para apresentar justificativas ao levantamento fiscal, relativos aos créditos de ICMS dos fretes em desacordo com a legislação vigente e, não tendo sido atendido lavrou-se o presente Auto de Infração.
6. não houve períodos com saldo final positivo credor, portanto, não sendo necessária a utilização da conta gráfica para efeito de apuração do ICMS, conforme consulta de Conta Corrente em anexo.
7. não foi lançado o período de janeiro a março de 2014, por estarem alcançados pelo prazo decadencial.

Em primeira instância o Julgador monocrático julgou a ação fiscal procedente, tendo apresentado a seguinte Ementa:



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. 1.** O contribuinte se creditou indevidamente do ICMS originário de prestações de serviços de transportes de mercadorias para seu estabelecimento sujeitas ao regime de substituição tributária pelas entradas. **2.** Autuação **PROCEDENTE. 3.** Infringência ao artigo 8º, III, da lei nº 14.237/2008. **4.** Penalidade prevista no artigo 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003. **Defesa tempestiva.**

Inconformada com a decisão exarada em primeira instância, a autuada interpõe Recurso Ordinário reiterando os mesmos termos da impugnação, consistente, em síntese, em:

- 1) impossibilidade de inclusão dos administradores no polo passivo do auto de infração;
- 2) legitimidade do crédito do frete relativo à aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de ICMS-Antecipação;
- 3) o regime da substituição tributária não retira das operações o caráter tributário, visto que o ICMS, nestes casos, é devido, sendo a única peculiaridade o recolhimento em momento anterior do imposto, não havendo que se falar em não tributação ou isenção;
- 4) o crédito de ICMS relativo ao transporte de mercadorias independe se a mercadoria está sujeita ou não ao regime de ICMS-Antecipação, visto que, em ambas as situações, há tributação e, conseqüentemente, direito creditório, em respeito ao princípio da não cumulatividade;
- 5) tendo a impugnante arcado com os custos do frete em questão, remanesce o direito ao crédito, em respeito ao princípio da não cumulatividade, uma vez que tais custos incorporam o preço dos bens adquiridos;
- 6) requer-se o cancelamento integral do auto de infração ora impugnado com a exclusão dos administradores do polo passivo da autuação.

A Assessoria Processual Tributária emitiu o Parecer opinando pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento, no sentido de concluir pela PROCEDÊNCIA do lançamento, com aplicação da penalidade disposta no art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96.

É o Relatório.

## DO VOTO DA RELATORA

O presente processo administrativo tributário é fruto de fiscalização decorrente de auditoria fiscal ampla na empresa autuada, referente aos exercícios de 2014 e 2015, tendo sido lavrado Auto de Infração decorrente de aproveitamento indevido de créditos de ICMS oriundos



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

da prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, no valor de R\$ 75.221,64.

Inicialmente, a empresa questiona a **inclusão dos administradores no polo passivo do auto de infração**, visto que não há qualquer indício das hipóteses previstas no Art. 135, *caput*, do CTN, devendo ser excluídos da autuação.

No entanto, destaco que a identificação dos sócios ou administradores da empresa nas informações complementares ao Auto de Infração, não significa imputação de responsabilidade dos mesmos para efeito de aplicação do Art. 135 do CTN. Na realidade, compreende mera formalidade da peça acusatória, a qual informa dados do Sistema Cadastro desta Sefaz à título de informação e melhor compreensão da materialidade da infração.

Ademais, incabível discutir-se responsabilidade solidária dos mesmos no processo administrativo fiscal, pois tal questão está adstrita à fase de cobrança do crédito tributário em uma eventual execução fiscal.

Por fim, cabe ainda esclarecer, que o contribuinte, pessoa jurídica, não possui legitimidade para defender eventual direito de seus sócios ou administradores, pessoas físicas, eis que, com estas não se confundem, uma vez que àquela (pessoa jurídica) possui legitimidade para figurar no polo passivo da relação em lide, razão pela qual entendo por não conhecer do Recurso Ordinário nesse ponto específico.

**No mérito**, a Recorrente requer a improcedência do Auto de Infração (fls 50/58), com pedido de que seja cancelada a exigência fiscal em sua totalidade.

De início, esclareça-se que o regime da substituição tributária está previsto na Constituição Federal de 1988, em seu Art. 150, § 7º, o qual estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

Por seu turno, o Art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, prevê que a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída à terceiros, hipótese em que este assumirá a condição de substituto tributário.

Saliente-se que por esta sistemática de tributação o recolhimento do ICMS é feito de forma antecipada e, via de regra, alcança toda a cadeia de tributação, ou seja, até o consumidor final.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Neste caso, o princípio da não cumulatividade do ICMS se efetiva quando do recolhimento antecipado do imposto, em uma única etapa, ficando vedado o seu crédito nas operações subsequentes, eis que também não ocorre o correspondente débito na saída da mercadoria.

Ressalte-se que o mesmo ocorre com o ICMS relativo ao serviço de transporte, cujo imposto é aproveitado por ocasião dos cálculos do ICMS\_ST, conforme se depreende da leitura do Art. 435, § 7º, do Decreto nº 24.569/97, *verbis*:

Art. 435. A base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária será:  
(...)

§ 7º O ICMS a ser retido será apurado da seguinte forma:

I – sobre a base de cálculo definida para cada regime específico, aplicar-se-á a alíquota vigente para as operações ou prestações internas;

II – o valor do ICMS retido será a diferença entre o imposto calculado na forma do inciso anterior e o valor do ICMS devido pela operação **ou prestação própria do contribuinte substituto**, quando for o caso;

III – na hipótese do § 3º do artigo 437, o valor do ICMS a recolher será a diferença entre o imposto calculado na forma do inciso I e o somatório dos impostos destacados na nota fiscal de aquisição **e no documento fiscal relativo ao serviço de transporte, quando este for de responsabilidade do adquirente.** (grifei)

Some-se a isso o fato de que a empresa autuada, durante o período da ação fiscal, estava cadastrada no CANE-Fiscal (4711301) de Comércio Varejista de Mercadorias em Geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados, portanto, sujeita à sistemática do regime de substituição tributária pelas entradas – ICMS\_Carga Líquida, nos termos do Art. 1º do Decreto nº 29.560, de 27 de novembro de 2008, *verbis*:

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.

Neste contexto, a empresa fica impedida de se creditar do ICMS nas entradas de mercadorias ou serviços, conforme se depreende do disposto no Art. 8º, III, da Lei nº 14.237/08, nos termos seguintes:

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

(...)

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



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Embora a Recorrente alegue ser legítimo o crédito do ICMS sobre o frete relativo à aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de ICMS-Substituição Tributária, tal argumento não deve prosperar, eis que o direito ao crédito do ICMS incidente sobre o frete somente se efetiva quando as mercadorias transportadas sofrem a tributação normal (crédito e débito), o que não é o caso.

O regramento supra comentado está devidamente disciplinado pelo Decreto nº 24.569/97-RICMS, que assim dispõe

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

(...)

VI – entrada de mercadoria e **respectivo serviço**, quando for o caso, recebido para comercialização, **quando sua posterior saída ocorra sem débito de imposto.** (grifei)

Face ao exposto, entendo não ser legítimo o direito ao crédito do ICMS sobre o frete, seja porque:

- (i) no caso de mercadorias sujeitas à substituição tributária específica, os créditos já foram aproveitados quando do cálculo do ICMS-ST nas entradas das referidas mercadorias, nos termos do Art. 435, § 7º, do Decreto nº 24.569/97;
- (ii) em se tratando de ICMS\_Carga líquida, há a vedação de norma expressa neste sentido, nos termos do Art. 8º, III, do Decreto nº 29.560/08 e,
- (iii) em se tratando de saídas de mercadorias isentas ou não tributadas, fica vedado o crédito do imposto do respectivo serviço de transporte, conforme se depreende do Art. 65, VI, do Decreto nº 24.569/97-RICMS.

Por fim, restou evidenciado pela auditoria realizada, que a autuada creditou-se indevidamente dos valores de ICMS destacado nos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, conforme planilha de fiscalização gravada em CD, anexa aos autos, não restando dúvidas quanto à infração cometida, em face da vasta legislação impeditiva ao creditamento do imposto, conforme retro comentado.

Pela infração cometida, a autuada sujeita-se a penalidade prevista nos termos do Art. 123, II, “a”, que assim verbera:

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

(...)

II – com relação ao crédito do ICMS:

a) Crédito indevido, assim considerado todo aquele escriturado na conta-gráfica do ICMS em desacordo com a legislação ou decorrente da não-realização de estorno, nos



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

casos exigidos pela legislação: multa equivalente uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado.

Por todo o exposto, **VOTO** no sentido de conhecer do Recurso Ordinário interposto, negar-lhe provimento para confirmar a PROCEDÊNCIA do feito fiscal, nos termos da decisão exarada pela instância singular, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e da manifestação em sessão do Representante da Procuradoria-Geral do Estado.

É como voto.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

- Penalidade: Art. 123, II, a, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

ANO	MÊS	ICMS	VLR_MULTA	TOTAL_2014	ANO	MÊS	ICMS	VLR_MULTA	TOTAL_2015
2014	1		-		2015	1	1.923,73	1.923,73	3.847,46
2014	2		-		2015	2	907,30	907,30	1.814,60
2014	3		-		2015	3	2.567,92	2.567,92	5.135,84
2014	4	10.477,53	10.477,53	20.955,06	2015	4	2.204,04	2.204,04	4.408,08
2014	5	10.043,39	10.043,39	20.086,78	2015	5	2.643,41	2.643,41	5.286,82
2014	6	5.777,82	5.777,82	11.555,64	2015	6	3.118,74	3.118,74	6.237,48
2014	7	5.439,15	5.439,15	10.878,30	2015	7	2.231,29	2.231,29	4.462,58
2014	8	3.413,99	3.413,99	6.827,98	2015	8	2.565,15	2.565,15	5.130,30
2014	9	3.470,51	3.470,51	6.941,02	2015	9	2.112,02	2.112,02	4.224,04
2014	10	2.580,99	2.580,99	5.161,98	2015	10	2.698,63	2.698,63	5.397,26
2014	11	2.578,90	2.578,90	5.157,80	2015	11	2.426,13	2.426,13	4.852,26
2014	12	2.777,58	2.777,58	5.555,16	2015	12	3.263,42	3.263,42	6.526,84
<b>TOTAL_2014</b>		<b>46.559,86</b>	<b>46.559,86</b>	<b>93.119,72</b>	<b>TOTAL_2015</b>		<b>28.661,78</b>	<b>28.661,78</b>	<b>57.323,56</b>
<b>TOTAL GERAL_2014_2015</b>							<b>75.221,64</b>	<b>75.221,64</b>	<b>150.443,28</b>

**DA DECISÃO**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso nº 1/2897/2019 e Auto de Infração nº 1/201905176, em que é Recorrente: COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

**RESOLVEM** os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários após conhecer do Recurso Ordinário interposto **DECIDIR: 1. Quanto ao pedido de exclusão do polo passivo da autuação, da sócia e dos diretores da empresa autuada:** por unanimidade de votos, decide rejeitar o argumento trazido pela parte tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em nome da pessoa jurídica que não tem legitimidade para requerer direito em nome dos seus sócios. **No mérito**, a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, conhece do Recurso Ordinário interposto, nega-lhe provimento e julga **PROCEDENTE** o auto de infração confirmando a decisão exarada em instância singular. Decisão em acordo com a manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado.

Presentes a 45ª (QUADRAGÉSIMA QUINTA) sessão ordinária, sob a Presidência sob a Presidência do Dr. Francisco Wellington Ávila Pereira, substituindo Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl no período de férias. Presentes à Sessão os Conselheiros Dalcília Bruno Soares, Diana da Cunha Moura, Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Carlos Mauro Benevides Neto, Renato Rodrigues Gomes e Matheus Fernandes Menezes. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 09 de fevereiro de 2023.

Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima

**CONSELHEIRA RELATORA**

Michel André Bezerra Lima Gradvohl

**PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**