



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº. 502/2011
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO
147ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 04/08/11
PROCESSO Nº. 1/595/2007
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200626580-2
RECORRENTE: TRANSPESADOS ULTREX LTDA
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTES: Isabel Cristina Gomes Maia Pires e Gardênia Barbosa Torres Bitu
MATRÍCULAS: 10430313 e 10405211
RELATORA: Conselheira Jannine Gonçalves Feitosa

EMENTA: ICMS – 1. CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS– 2. Operação de entrada de bem ou mercadoria para uso ou consumo do estabelecimento. Recurso Voluntário conhecido e provido. **3.** Auto de infração julgado **NULO**, por maioria de votos, em razão de inobservância do art. 1º parágrafo 2º, da Instrução Normativa nº 06/2005, conforme parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. **4.** Decisão amparada no art. 53, § 2º, II do Decreto 25.468/99 c/c Instrução Normativa nº. 06/05.

RELATÓRIO

A lide emergida através do auto de infração refere-se a *lançamento de crédito indevido*, proveniente da operação de entrada de bem ou mercadoria para uso ou consumo do estabelecimento. O ilícito fiscal supramencionado originou-se de uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 200634572, objetivando executar *auditoria fiscal*, referente ao período de 01/01/03 a 31/12/03, junto ao contribuinte *Transpesados Ultrex Ltda*, enquadrada no CNAE como *transporte rodoviário interestadual, internacional de carga em geral*, localizada no Município de Fortaleza/Ce. Auto de infração lavrado em 15/12/2006, com supedâneo nos arts. 65 II e 66 do Dec. 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada por via postal em 10/11/2006, conforme AR às fls. 36 ocasião em que a empresa foi intimada a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, os livros e documentos descritos no termo de início de fiscalização nº 2006.28703 às fls. 06.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

A peça inaugural foi instruída com o auto de infração nº. 1/200626580-2, informações complementares às fls. 03/04, ordem de serviço nº. 2006.34572 às fls. 05, termo de início de fiscalização nº. 2006.28703 às fls. 06, termo de conclusão nº. 2006.32124 às fls. 07, Demonstrativos dos créditos lançados indevidamente às fls. 08, cópias de notas fiscais de saída às fls. 09/21, consulta de cadastro de Contribuintes do ICMS às fls. 22, termo de juntada e AR às fls. 23/24. O auto, em epígrafe, relatou *expressis verbis*:

“LANÇAR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, PROVENIENTE DE OPERAÇÃO DE ENTRADA DE BEM OU MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO”.

O agente fiscal sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 123, II, alínea “a” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13. 418/03, ou seja, o pagamento de multa equivalente a uma vez o valor do imposto. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

Base de Cálculo	0,00
Alíquota	0,00%
ICMS (principal)	R\$ 11.385,15
MULTA	R\$ 11.385,15
TOTAL	R\$ 22.770,15

Às informações complementares, a autuante consignou que em cumprimento à ordem de serviço nº. 2006.27145 de auditoria fiscal relativa ao período de 01/01/03 a 31/12/03 na empresa supra, foi emitido o termo de início de fiscalização de nº 2006.22779 intimando o contribuinte a apresentar toda documentação necessária ao desenvolvimento da ação fiscal. Entretanto, esgotado o prazo para o cumprimento fiscal, foi emitida nova ordem de serviço de nº. 22006.34572 para dar continuidade aos trabalhos. Esclareceu que através da análise dos documentos fiscais constataram que o contribuinte apropriou-se indevidamente de crédito fiscal referente a compra de combustíveis para uso na prestação de serviço de transporte, contrariando o art. 65 do Dec. 24.569/97. Salientou que o Direito ao crédito de ICMS nasce no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento e se formaliza com a escrituração do documento fiscal nos livros próprios, no entanto a empresa escriturou em sua conta gráfica créditos considerados indevidos pela legislação no montante de 22.770,30. Ademais, informou que todos os livros e documentos fiscais apresentados e que serviam de base à execução da presente Ação Fiscal, encontra-se à disposição do contribuinte na CEAUD (Célula de Auditoria).

2/9



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

A ciência do auto de infração foi realizada em 28/12/2006, por via postal, consoante se depreende AR e o termo de juntada às fls. 23/24, a teor do art. 34, §3º do Decreto 25.468/99.

Devidamente ciente a contribuinte apresentou impugnação tempestiva às fls. 27/29, instruída com os documentos de fls. 30, onde inicialmente explicitou que pela leitura do inciso III do artigo 65 do Decreto 24.569/97 conclui-se que a empresa não infringiu o inciso II do mesmo artigo. Ressaltou que uma das características essenciais do estorno de crédito é que as circunstâncias das operações ou prestações isentas ou não tributadas não tenham sido conhecidas a época da entrada da mercadoria ou recebimento do serviço pelo estabelecimento, expendeu que sabendo de tais circunstâncias, não há que se falar em estorno de crédito, mas sim em vedação do crédito. Informou que pela leitura do art. 169 do decreto supracitado, constata-se que a obrigação da emissão da nota fiscal, é do estabelecimento fornecedor, responsável pela saída de mercadoria, quando da transação comercial, envolvendo a aquisição de pneus, combustíveis, etc. Acrescentou que o comprador não pode obrigar o fornecedor a preencher nota fiscal com destaque do ICMS. Destacou que o fato da empresa ter se creditado do imposto não destacado na nota fiscal não causou qualquer prejuízo ao erário, tendo em vista que antes da compra ser efetuada pela empresa, o imposto já estava nos cofres públicos. Nesse sentido, elucidou que o imposto cobrado foi recolhido mediante o regime de substituição tributária não podendo a SEFAZ/CE exigir novo recolhimento, sob pena de está cobrando o ICMS em duplicidade. Ademais noticiou que esta Secretaria da Fazenda, através de inúmeros pareceres anteriormente exarados, já manifestou entendimento no sentido de que as transportadoras rodoviárias de cargas, quando optarem pela adoção da sistemática normal de tributação, poderão apropriar-se a título de crédito fiscal, do ICMS relativo a insumos adquiridos para a prestação de serviços, sendo tais considerados os combustíveis, pneus e etc. Diante do exposto, requereu que seja concedido **IMPROCEDENTE** e, portanto passível de nulidade o auto de infração.

Nos autos processuais de fls. 34 foi encartada a solicitação para que seja anexado o AR referente ao Termo de Início de Fiscalização, juntamente com a resposta a este e despacho, que se encontra às Fls. 35/37.

A julgadora monocrática, após breve relato dos fatos, se pronunciou sob o fundamento no § 10 do art. 60 do Dec. 24.569/97, esclarecendo que uma das condições para que o imposto possa ser lançado a crédito é que este esteja destacado no documento fiscal. Acrescentou que para que se repute legítimo o crédito tributário é imprescindível existir uma exata correspondência entre este e o valor destacado no documento fiscal relativo às mercadorias adquiridas. Ressaltou que o direito ao crédito é da própria essência do princípio da não



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

cumulatividade, no entanto, são exigidos para seu usufruto, a observação das normas relativas à escrituração, ao recolhimento e à idoneidade dos documentos fiscais. Dessa forma, assegurou que o contribuinte não poderia se creditar do ICMS relativo a mercadorias sujeitas à sistemática de substituição tributária nem mesmo se estivesse destinadas à comercialização, uma vez que a saída ocorre sem débito do imposto. Asseverou que a nota fiscal emitida tanto a produtos sujeitos à substituição tributária, assim como de produtos destinados a uso ou consumo, não dá direito à autuada de lançar seu valor a crédito, posto que no primeiro caso a saída ocorreu sem débito do ICMS e no segundo caso, se encerrou a cadeia de tributação, pois não há mais circulação de mercadorias para estes produtos, tendo em vista que nos documentos fiscais sequer constava o destaque do ICMS. Diante do exposto, comprovou que a autuada se creditou indevidamente de ICMS, ficando sujeita à aplicação da penalidade prelecionada no art. 123, II, alínea "a" da Lei 12.670/96 modificada pela Lei 13.418/03, e concluiu pela **PROCEDÊNCIA** da ação fiscal, intimando a contribuinte recolher, no prazo de 20 (*vinte*) dias, o montante descrito na inicial, ou em igual período interpor recurso junto ao *Conselho de Recursos Tributários*.

A prolação de sentença pelo órgão julgador singular fora comunicada à defendente por via postal em 28/01/11 consoante termo de juntada de AR às fls. 46/47, nos termos do art. 3º do art. 34 do Decreto 25.468/99. A empresa contribuinte protocolou pedido de dilação de prazo para apresentação do recurso voluntário, tendo sido este deferido, fixando o novo prazo em 01/03/10.

A impugnante, irrisignada com a decisão singular, interpôs recurso voluntário às fls. 51/68, instruída com os documentos de fls. 69/71, onde alegou em sede de preliminar a ofensa ao princípio da estrita legalidade administrativa, tendo em vista que o agente do fisco não informou no auto e tampouco nas informações complementares a base de cálculo do imposto, requisito indispensável para sua validade, previsto no art. 33 XII do Dec. n. 25.468/99. Asseverou que a administração pública deve agir nos limites e nos exatos termos da lei, não cabendo ao agente agir com discricionariedade. Explanou sobre cerceamento do direito de defesa e do contraditório, para que seja conferido o amplo acesso de todas as informações que deram base a acusação para que somente então o contribuinte autuado possa exercer seu direito de defesa da forma mais consistente. Desta forma, restou infringido a regra prevista no artigo 32 da Lei 12.732, segundo a qual são absolutamente nulos os atos praticados com preterição de qualquer das garantias processuais constitucionais. Explicou que o ICMS pode incidir mais de uma vez sobre o mesmo produto, contudo deve sujeitar-se ao princípio da não cumulatividade tendo o comerciante direito a creditar-se ao imposto recolhido total ou parcialmente nas operações anteriores. Informou que o produto "Combustível" se trata de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, sendo o imposto recolhido antecipadamente, e, portanto quando fora adquirida para utilização na prestação do serviço de transporte rodoviário de cargas, o contribuinte poderá se



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

creditar do imposto recolhido anteriormente. Destacou que não se aplica o art. 66 I, do RICMS ao caso, tendo em vista que o serviço de transporte realizado pela Recorrente não goza de nenhum tipo de isenção. Acrescentou que o combustível adquirido pela Recorrente constitui insumo na prestação do serviço de transporte interestadual de cargas, razão pela qual não há que se falar em aquisição de mercadoria para consumo próprio. Aduziu que uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda, emerge o direito de crédito, ainda que diante de nota fiscal considerada inidônea pelo fisco, uma vez que é aceito na jurisprudência que a idoneidade da nota não é suficiente para afastar o direito de crédito. Por fim, requereu preliminarmente a **nulidade** do auto de infração. Subsidiariamente, pleiteou que seja declarada, consoante a análise do mérito, **IMPROCEDENTE** a ação fiscal.

A *Célula de Consultoria Tributária*, por intermédio do parecer 431/11, ao analisar o conteúdo documental dos autos, verificou questão prejudicial à análise de mérito, motivada pela inobservância da legislação processual para constituição do lançamento do crédito tributário. Expendeu que o procedimento para reiniciar a fiscalização, mas precisamente sobre a autoridade que expediu o ato declaratório conferindo ao agente do fisco tal competência, não deixa dúvida quanto a nulidade do feito fiscal, em razão de falta dos requisitos legais determinado pelo art. 88 §2º da lei 12.760/96 c/c a Instrução Normativa nº. 06/05 que prevê a possibilidade de reinício da ação fiscal, mediante solicitação circunstanciada do agente fiscal aprovada pelo Orientador da Célula de Execução, por designação de um dos coordenadores do CATRI. Diante de todo o exposto, reconheceu a **NULIDADE** do lançamento fiscal.

Os autos foram encaminhados, para apreciação da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer às fls. 115/120.

É o relatório.

VOTO DA RELATORA

Trata-se de recurso voluntário interposto por **TRANSPESADOS ULTREX LTDA** em face de **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, objetivando, em síntese, a revisão da decisão exarada no juízo originário no que compete ao auto de infração sob o nº. **1/200626580-2**, nos termos da legislação processual vigente. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada por *lançamento de crédito indevido*, proveniente da operação de entrada de bem ou mercadoria para uso ou consumo do estabelecimento.

1. Das Preliminares

A partir da análise acurada do caderno processual, se infere que a presunção de legitimidade do agente administrativo está eivada de vícios, visto que o ato praticado pelo auditor afrontou os princípios norteadores da Administração Pública, entretanto, a nulidade processual *in casu* não será pautada nas alegações da contribuinte, e sim devido à incompetência da autoridade que autorizou a continuidade da ação fiscal.

Desse modo, no presente caso faz-se mister tecermos algumas considerações acerca dos atos designatórios e a possibilidade de reinício da fiscalização, vejamos.

2. Dos Atos Designatórios

A ordem de serviço é o instrumento processual da seara administrativa que autoriza e legitima o auditor fazendário a fiscalizar aquele determinado contribuinte, em espaço de tempo determinado. Entretanto, este documento consiste em um desdobramento do *Princípio da Impessoalidade*, uma vez que, não fica à discricionariedade do agente fiscal qual estabelecimento auditar, ou mesmo autorizar as continuidades dos procedimentos, devendo o agente obedecer restritivamente às previsões legais.

A Lei nº. 12.670/96 prevê a continuidade da ação fiscal, através de novo Ato Designatório, quando esgotado o prazo previsto no Termo de Início de Fiscalização, sem a cientificação do contribuinte acerca da conclusão dos trabalhos, conforme se depreende dos artigos citados abaixo:

Art. 86. Mediante ato do Secretário da Fazenda, quaisquer diligências de fiscalização poderão ser repetidas, em relação a um mesmo fato e período de tempo simultâneos, enquanto não atingido pela decadência o direito de lançar o crédito tributário.

(...)

§ 3º O Secretário da Fazenda poderá delegar a um dos coordenadores da Coordenadoria de Administração Fazendária -

6/9



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

CATRI, a competência para determinar, mediante emissão de ordem de serviço, as ações fiscais de repetição de fiscalização.

Contudo, conforme consulta realizada no sistema SEFAZ, observa-se que a ação fiscal não fora esgotada no prazo previsto para a ordem de serviço inicialmente lavrada, ocorrendo à lavratura de outra ordem de serviço nº. 2006.34572, sendo esta última a que ensejou a lavratura do presente auto, autorizada por orientador de célula..

3. Da Continuidade da Ação Fiscal

Neste azo, uma vez esgotado o prazo de fiscalização da ação fiscal, a legislação prevê que a mesma deverá ser reiniciada mediante solicitação do agente fiscal, que será aprovada pelo orientador da *Célula de Execução*, por designação de um dos Coordenadores da Catri, consoante dispõe o art. 1º, §2º da Instrução Normativa 06/05, *in verbis*:

Art. 1º O agente do Fisco terá os prazos a seguir indicados para conclusão dos trabalhos, contados da ciência ao sujeito passivo:

(...)

§ 2º Esgotado o prazo previsto no inciso II do art.1º, sem que o sujeito passivo seja cientificado da conclusão dos trabalhos, a ação fiscal poderá ser reiniciada, mediante solicitação circunstanciada da autoridade designada, aprovada pelo Orientador da Célula de Execução, por designação de um dos Coordenadores da Catri, podendo, neste caso, a autoridade designante incluir outro agente ou substituir o originariamente designado.

Neste azo, conforme disposto no dispositivo legal supracitado, o auditor fiscal é incompetente para dar continuidade à ação fiscal. Assim sendo, a ordem de serviço que deu continuidade à ação fiscal foi emitida por autoridade incompetente, já que a legalmente designada para tal seria a coordenadora de célula.

3.1 Da Jurisprudência

Preservando a segurança jurídica, que norteia a relação Fisco-contribuinte, deve-se o Fisco obedecer as Normas Complementares, uma vez que elas exteriorizam o entendimento da Administração Tributária. De modo que, a 1ª Câmara de Julgamento já vem declarando em casos semelhantes, a **NULIDADE** processual da ação fiscal, em razão do impedimento do autuante, nos termos do art. 53, §2º, II do Decreto 25.468/99 c/c Instrução



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Normativa nº. 06/05, conforme manifestação oral reduzido á termo do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, *in verbis*:

*“Vistos, relatados e discutidos os autos em que é recorrente **CHALANA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.** A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, para modificar a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, e declarar, também por unanimidade de votos, a **NULIDADE** da ação fiscal, conforme voto do relator que acatou a alegação da parte, que o Ato de Continuidade da ação fiscal não foi autorizado por autoridade competente, conforme a Instrução Normativa nº. 06/2005, art. 1º, § 2º, e com precedente da 2ª Câmara de Julgamento deste CONAT, no julgamento do Processo nº. 1/2469/2006, na sessão ordinária nº. 134, de 13/07/2009, de acordo o Parecer do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, oralmente modificado e reduzido a termo nos autos.” (Decisão Processo nº. 1/2233/2007 – Relator: Cid Marconi Gurgel de Souza – Julgamento: 17/06/10)*

Desse modo, comprovado que os agentes feriram aos princípios da legalidade e da impessoalidade, ensejando uma relação processual eivada de vícios insanáveis, resta configurada a **NULIDADE** do auto de infração nos termos do art. 32 da Lei 12.732/97, *in verbis*:

Art. 32. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de qualquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora. (Grifos acrescidos).

4. DO VOTO

Ex positis, VOTO pelo conhecimento de ambos os recursos para dar-lhes provimento, para reformar a decisão proferida pela 1ª instância declarando em grau preliminar a **NULIDADE** processual, em razão da inobservância do art. 1º §2º da Instrução Normativa nº. 06/05, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.





GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

DECISÃO


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **GLAUBERIA DE ANDRADE FERNANDES** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso interposto, para por maioria de votos, dar-lhe provimento, reformando a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, declarado em grau de preliminar a **NULIDADE** processual, em razão de inobservância do art. 1º parágrafo 2º, da Instrução Normativa nº 06/2005, nos termos do voto da relatora, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os votos da Conselheira Ana Maria Martins Timbó Holanda, que se manifestou contrária à nulidade, com base no parágrafo 5º do art. 53 do Decreto nº 25.468/99 e o do Conselheiro Lúcio Flávio Alves, por entender que o disposto no mencionado Decreto prevalece sobre a Instrução Normativa nº 06/2005

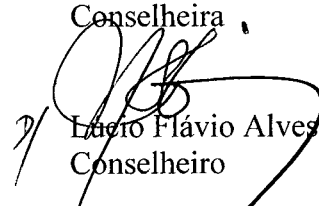
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 25 de 10 de 2011.

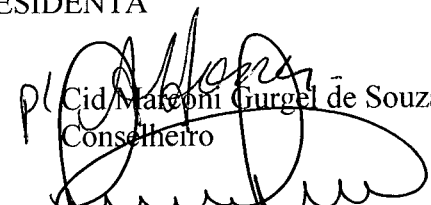

Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTA


Ana Maria Martins Timbó Holanda
Conselheira



Abílio Francisco de Lima
Conselheiro


Eliane Resplande Figueiredo de Sá
Conselheira


Lúcio Flávio Alves
Conselheiro


Cid Mateoni Gurgel de Souza
Conselheiro


Jannine Gonçalves Feitosa
Conselheira Relatora


Vanessa Albuquerque Valente
Conselheira


Cícero Roger Macedo Gonçalves
Conselheiro

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO