



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

**RESOLUÇÃO Nº 245 /2009**  
**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**  
**121ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 01/07/09**  
**PROCESSO Nº. 1/3793/2006**  
**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200620982-2**  
**RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**RECORRIDA: DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA PANARELLO LTDA**  
**AUTUANTE: Verônica Gondim Bernardo e outros**  
**MATRÍCULA: 038.017-1-3 e outros.**  
**RELATOR: Conselheiro Vito Simon de Moraes**  
**REVISOR: Conselheiro José Sidney Valente Lima**

**EMENTA – ICMS – 1. CRÉDITO INDEVIDO. 2.** Acusação fiscal versa sobre o lançamento de crédito indevido, decorrente da não realização de estorno exigido pela legislação tributária. Recurso voluntário conhecido e provido. **3.** Auto de infração julgado **NULO**, por unanimidade de votos, em razão da inadequação do método utilizado pela fiscalização. Reformada a decisão condenatória prolatada no juízo originário. **4.** Decisão amparada no art. 53 do Decreto 25.468/99, no conjunto probatório colacionado aos autos, em consonância com o *Princípio da Verdade Material* que rege o *Processo Administrativo Tributário*.

## RELATÓRIO

O processo em referência é oriundo da lavratura do auto de infração por *lançamento de crédito indevido*, decorrente da não realização de estorno exigido pela legislação tributária, detectado através da análise do *Livro de Registro de Apuração de ICMS*, tendo em vista se tratar de mercadorias isentas. O ilícito supramencionado teve origem em uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2006.05167, objetivando executar *auditoria fiscal*, referente ao período de 01/01/04 a 31/12/04, junto à empresa *Distribuidora Farmacêutica Panarello Ltda*, enquadrada no CNAE como *comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano*. Auto de infração lavrado em 04/09/06, com fulcro no art. 66 do Decreto 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada de forma pessoal, em 13/02/06, através do termo de início de fiscalização acostado às fls. 09, oportunidade em que foi



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

intimada a apresentar no prazo de 10 (dez) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos no termo retro.

O processo, originalmente, foi instruído com o auto de infração nº. 1/200620982-2, informações complementares às fls. 03/06, ordens de serviço nº. 2006.05167 e 2006.15845, termos de início de fiscalização nºs. 2006.04771 e 2006.14855, termo de intimação sem numeração acostado às fls. 10, termos de intimação nºs. 2005.23393, 2006.08597, 2006.22177, 2006.23088 e 2006.23232, termo de conclusão de fiscalização nº. 2006.23671, planilha das notas fiscais internadas na SUFRAMA, cópia do *Livro Registro de Saídas*, cópia da *Planilha de Cálculo do Crédito Indevido*, termo de devolução de documentos, termo de revelia e peça de defesa. O fiscal atuante relatou:

“LANÇAR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, EM DECORRÊNCIA DA NÃO REALIZAÇÃO DE ESTORNO EXIGIDO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE NÃO ESTORNOU OS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS SAÍDAS INTERNADAS NA SUFRAMA COM ISENÇÃO NO EXERCÍCIO DE 2004, NO VALOR DE R\$ 10036683,35, CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR E COMPROVANTES EM ANEXOS, EM DESACORDO DO ART. 54 DA LEI 12.670/96.” (sic).

Às informações complementares, os autuantes elucidaram que a contribuinte apresentou, conforme solicitado, toda a documentação fiscal e contábil referente ao exercício de 2004, assim como os arquivos eletrônicos com os dados dos itens referentes às operações de entradas, saídas e inventários, conforme layout estabelecido pelo Convênio ICMS 57/95 e suas alterações posteriores. Explicaram que, por não ter concluído os trabalhos de fiscalização dentro do prazo legal, a ação fiscal foi reiniciada através da ordem de serviço nº. 2006.15845 e termo de início de fiscalização nº. 2006.14855. Destacaram mais, que a empresa adota o regime especial de tributação mediante a celebração do termo de acordo nº 434/2004, com efeitos a partir de 01/08/04 a 31/07/05, entre a SEFAZ e representante legal, na forma dos artigos 67/69 da Lei 12.670/96, que lhe atribui a condição de contribuinte tributário responsável pelo pagamento do ICMS devido pelas operações subseqüentes. Verificaram a elevada quantidade de saídas para a SUFRAMA usufruindo do benefício previsto no art. 698 do Decreto 24.569/97, que concede isenção do ICMS nas saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na *Zona Franca de Manaus*. Evidenciaram o art. 54, I da Lei 12.670/96, no qual determina que a contribuinte deva efetuar o estorno do crédito do ICMS, de que tenha se utilizado, quando for objeto de saída posterior isenta, sendo esta circunstância



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

imprevisível na data da entrada. Diante disso, após análise do *Livro Registro de Apuração do ICMS*, não localizou nenhum estorno de crédito efetivado pela contribuinte no exercício de 2004 que correspondesse às saídas efetuadas e comprovado o internamento para a *Zona Franca de Manaus*. Afirmou que a referida infração totalizou o montante de R\$ 10.036.683,35, devendo ter efetuado o estorno de crédito do imposto no valor de R\$ 1.126.768,81.

O agente fiscal sugeriu como penalidade a preceituada no art. 878, I, §5º do Decreto 24.569/97 pelo mês de fevereiro/04, no qual a contribuinte apresentou saldo credor do ICMS, e a do art. 878, I também do Decreto 24.569/97 em relação aos demais meses. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

Base de Cálculo	R\$ 0,00
Alíquota	0,00%
ICMS (principal)	R\$ 1.126.768,81
Multa	R\$ 1.142.295,45
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 2.269.064,26</b>

A empresa tomou ciência do auto de infração, de forma pessoal, em 04/09/06, pelo que comprova assinatura no próprio auto.

A contribuinte requereu dilação do prazo para apresentação de impugnação, conforme pedido às fls. 177, sendo prorrogado até 04/10/06.

A impugnação acostada aos autos às fls. 180/185 foi protocolada em 04/10/06, onde, prefacialmente discorreu sobre a tempestividade da peça defensiva, para somente depois relatar sobre os fatos e direitos que lhe são cabíveis. A empresa alegou que em momento algum descumpriu as exigências impostas pela legislação tributária vigente no Estado do Ceará. Argüiu que a utilização do ICMS destacado nos documentos de aquisição, a título de crédito fiscal, para fins de redução de eventual débito do imposto oriundo das saídas de mercadorias, decorre do princípio da não-cumulatividade, que se encontra originariamente definido na *Constituição Federal*. Diante disso, colacionou doutrina que defende a tese de que o abatimento é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional, daí porque nenhuma lei, decreto, portaria, etc. poderia obstar, por qualquer modo, sua plena efetivação. Concluiu, nesse sentido, que, ao realizar a escrituração, a título de crédito de ICMS, dos valores destacados nos documentos de que cuida este processo, a contribuinte nada mais fez senão dar efetividade ao seu direito público subjetivo constitucional proveniente do princípio da não-cumulatividade. Salientou a existência de um *Regime Especial de Tributação* celebrado por meio do *Termo de Acordo nº*.



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

434/04, argumentando que, se tais diplomas visavam estimular as empresas a incrementar a realização de operações interestaduais com produtos farmacêuticos, em momento algum seria razoável supor a possibilidade de coexistir junto com tal intento regra jurídica exigindo o estorno de certos créditos de ICMS suportados pela contribuinte quando da aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação. Ressaltou ainda, quanto aos créditos de ICMS, a única restrição imposta pelo aduzido regime de tributação, para fins celebração do termo de acordo com o Estado, dirigia-se a vedar a utilização de créditos de ICMS com base em percentuais superiores a 7% de compras oriundas das regiões Sul e Sudeste. Isto posto, requereu que seja declarada a **IMPROCEDÊNCIA** da ação fiscal.

A julgadora monocrática asseverou que o princípio constitucional da não-cumulatividade não é absoluto, podendo a legislação infraconstitucional estabelecer alguns requisitos, como o do art. 54, I da Lei 12.670/96. Ressaltou que o *Termo de Acordo nº. 434/04*, anexado ao julgamento, em nenhum momento dispensa a observação ao disposto no artigo supracitado. Salientou que o §3º da cláusula 7ª do referido acordo diz que em nenhuma hipótese será permitido a utilização de crédito fiscal para compensar ou deduzir o imposto retido de que trata o §2º. Entendeu que a atuada inobservou preceitos da legislação do ICMS, estando inserta na sanção do art. 123, II, alínea "a" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03, combinado com o §5º, I do referido artigo, vez que não houve aproveitamento do ICMS no mês de fevereiro no valor de R\$ 77.633,19. Isto posto, a julgadora singular decidiu pela **PROCEDÊNCIA** da ação fiscal, intimando a atuada a recolher aos cofres fazendários, no prazo legal de 20 (vinte) dias, a contar da ciência da referida decisão, o valor estipulado pelo agente fiscal de **R\$ 2.269.064,26**, com os devidos acréscimos legais ou, em igual prazo, interpor recurso ao Conselho de Recursos Tributários.

A atuada foi intimada da decisão singular, por via postal em 08/10/07, pelo que comprova o AR e termo de juntada aposto às fls. 198/199. A contribuinte protocolou pedido de sustentação oral às fls. 196.

A atuada requereu dilação do prazo de apresentação do recurso voluntário, conforme pedido às fls. 200, sendo prorrogado até 07/11/07.

A empresa, insatisfeita com a decisão condenatória de 1ª instância, interpôs recurso voluntário às fls. 203/212, onde ratificou os termos apontados na impugnação, alegando que o §3º da cláusula 7ª do *Termo de Acordo 434/04*, diferentemente do que sugeriu a julgadora singular, não obrigava a empresa a proceder ao estorno do crédito do ICMS, na forma indicada pelo atuante e que, na verdade, o referido dispositivo se reporta ao imposto retido que resultar da apuração mensal. Aduziu que tal termo de acordo não estipulava que a empresa teria



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

de não se apropriar de determinados créditos de ICMS oriundos de suas aquisições interestaduais. Salientou que as alterações tributárias em 2004 objetivavam criar condições para que as distribuidoras de medicamentos aumentassem as suas vendas, no entanto tal objetivo jamais seria alcançado se as referidas empresas fossem obrigadas a proceder com o estorno dos créditos em lide. Outrossim, afirmou que restou comprovada a efetivação das operações de que cuida este processo, pois o próprio autuante informou acerca do internamento dos produtos constantes nos documentos fiscais. Advogou a tese de que a regra invocada pela julgadora admite uma exceção, qual seja, a saída destinada ao exterior, em sendo assim, perquiriu se a destinação de mercadorias para a *Zona Franca de Manaus* equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais. Assim, diante desse entendimento, colacionou jurisprudências dos tribunais superiores acerca da matéria em debate, citando inclusive a ADIN nº. 2.348, que deferiu liminar equiparando a *Zona Franca de Manaus* às exportações, no tocante aos efeitos fiscais. Assim sendo, a contribuinte asseverou que, na forma admitida pela CF/88 (art. 155, §2º, X, alínea "a"), LC 87/96 (art. 20, §3º, II) e Lei Estadual 12.670/96 (art. 53, II), a conduta por ela adotada, relativamente à manutenção dos créditos de ICMS referentes a mercadorias enviadas à *Zona Franca de Manaus*, em tempo algum poderia ter sido considerada como infracional. Por fim, requereu a declaração de **IMPROCEDÊNCIA** da peça inicial, pelas razões expendidas.

A *Célula de Consultoria e Planejamento - CECOP*, por intermédio do parecer 199/09, manifestou-se pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, no sentido de confirmar a decisão da 1ª instância de **PROCEDÊNCIA**. Aduziu que o *Termo de Acordo 434/04* não dispensa a contribuinte de observar as determinações contidas no art. 54, I da Lei 12.670/96. Alegou que os dispositivos indicados pelo julgador (§2º e §3º da cláusula 7ª do *Termo de Acordo 434/04*) obrigam sim a empresa a estornar crédito de ICMS por ocasião de sua apuração mensal. Salientou que o §3º é bem enfático ao determinar que, por ocasião da apuração mensal, em hipótese alguma é permitida a utilização de crédito fiscal para compensar ou reduzir imposto. Afirmou que a contribuinte, por ocasião da apuração do ICMS no período em questão, lançou mão de crédito de ICMS de operações de venda de produtos para *Zona Franca de Manaus* que não é permitido, já que as vendas são contempladas com o benefício da isenção, configurando a infração.

Os autos foram encaminhados, para apreciação da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer que repousa às fls. 215/216.

É o relatório.



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

VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso voluntário interposto por **DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA PANARELLO 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. 1/200620982-2, nos termos da legislação processual vigente.

A autuação refere-se ao **lançamento de crédito indevido**, decorrente da não realização de estorno exigido pela legislação tributária, detectado através da análise do *Livro de Registro de Apuração de ICMS*, tendo em vista se tratar de mercadorias isentas.

Na esfera meritória, a empresa destacou, em sede de recurso: a existência de equívocos na decisão monocrática quanto ao entendimento do §3º da cláusula 7ª do *Termo de Acordo 434/04*, haja vista que o referido comando não obrigava a empresa a proceder o estorno do crédito do ICMS na forma indicada pelo autuante; que o dispositivo reporta-se ao imposto retido que resulta da apuração mensal, procedimento este já adotado pela recorrente; que o veículo normativo não estipula que a recorrente teria de não se apropriar de determinado créditos de ICMS, oriundos de suas aquisições interestaduais; que a única restrição as créditos diz respeito à impossibilidade de utilização com percentuais superiores a 7% (*sete por cento*), sendo tal regime condicionado à aquisições exclusivamente de contribuintes localizados nas regiões sul e sudeste; que nenhuma dúvida pode remanescer quanto à efetivação das operações; que não deve prevalecer a aplicação isolada do art. 54, I da Lei 12.670/06, na forma proposta pelos autuantes, acatada pela julgadora sendo tal dispositivo referente à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro.

Entretanto, em análise aos fólios processuais, depreende-se a existência de matérias cognoscíveis de ofício, razão pela qual passamos a adentrar, preferencialmente, na seara preliminar da lide em comento.

Na autuação fiscal mister se faz a utilização do procedimento fiscalizatório adequado, haja vista que todo o levantamento deve estar consubstanciado nos parâmetros legais, não sendo, permitida, a ocorrência de arbitrariedades, tendo em vista que os atos dos agentes públicos possuem vinculação ao que está previsto em lei.

Neste ínterim, cabe ressaltar o ilustre Prof. *Misabel Abreu Machado Derzi*, na obra *Comentários ao Código Tributário Nacional*, onde afirma que: *'A lei tributária*



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

*atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados".* Dessa forma, tem-se que, não sendo o lançamento um ato discricionário, inexistente flexibilização da ação do agente fiscal; se está determinado na legislação tributária, não há margem de liberdade ao Fisco.

Desse modo, não pode o Fisco, para realizar a apuração do crédito estornado, se utilizar de uma metodologia inadequada, qual seja a utilização de valores globais das movimentações tanto de entrada quanto de saída da Zona Franca de Manaus sem a devida individualização dos produtos que foram objetos das transações, isto é, nota a nota, desencadeando, por sua vez, uma incerteza no que concerne a quantificação da infração, tendo em vista as alíquotas aplicadas, devoluções, dentre outros aspectos.

Destarte, a *Administração Pública* deve atender ao consagrado princípio constitucional da legalidade, pois a função dos atos da administração é a realização das disposições legais, não lhe sendo possível, portanto, a inovação do ordenamento jurídico, mas tão somente a concretização de presságios genéricos e abstratos anteriormente firmados pelo exercente da função legislativa.

Os agentes públicos no exercício de suas funções devem se pautar rigorosamente pelos princípios constitucionais, não podendo haver qualquer desvio, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar civil ou criminal, dependendo do caso.

Com efeito, restou clarividente a inadequação do procedimento utilizado, devendo ser reconhecida a nulidade do processo em comento, em seu nascedouro, nos termos do art. 53 do Decreto. 25.468/99, transcrito *in verbis*:

*Art. 53. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.*

Tomando-se por base posições doutrinárias, cumpre mencionar *Humberto Theodoro Júnior*<sup>1</sup>, em sua costumeira proficiência:

---

<sup>1</sup> JÚNIOR, Humberto Theodoro. Curso de Direito Processual Civil – Ed. Forense, 2007, pág. 325.



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

*“O ato absolutamente nulo, já dispõe da categoria de ato processual; não é mero fato como o inexistente; mas sua condição jurídica mostra-se gravemente afetada por defeito localizado em seus requisitos essenciais.*

*Compromete a execução normal da função jurisdicional e, por isso, é vício insanável. Diz respeito a interesse de ordem pública, afetando, por isso, a própria jurisdição (falta de pressupostos processuais ou condições da ação).*

*Comprovada a ocorrência de nulidade absoluta, o ato deve ser invalidado, por iniciativa do próprio juiz, independente de provocação da parte interessada”. (Grifos acrescidos).*

Isto posto, observo que frente ao conjunto probatório, a conclusão mais consentânea com a justiça fiscal é declarar a nulidade da presente ação fiscal, em decorrência da inadequação do método utilizado pela fiscalização.

*Ex positis, VOTO pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória exarada em 1ª instância, declarando a **NULIDADE** processual da ação fiscal, em razão da inadequação do método utilizado pela fiscalização, em conformidade com a manifestação do representante da douda Procuradoria Geral do Estado.*

É o VOTO.






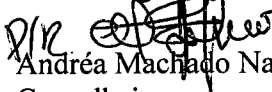
GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

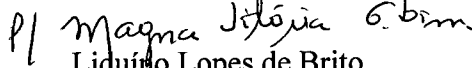
**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e recorrida **DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA PANARELLO LTDA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória recorrida declarando, em frau de preliminar, a **NULIDADE** da ação fiscal por inadequação do método utilizado pela fiscalização. Os conselheiros Vito Simon de Moraes, Jannine Gonçalves Feitosa, João Fernandes Fontenelle e Cid Marconi Gurgel de Souza manifestaram-se pela improcedência da ação fiscal, embora reconhecendo a nulidade processual, com aplicação do §º 11 do art. 53 do Decreto nº 25.468/99, em razão de entenderem que o benefício fiscal questionado aplica-se aos estabelecimentos comerciais. Contrários à aplicação do dispositivo os Conselheiros Lúcio Flávio Alves, Andréa Machado Napoleão, Liduíno Lopes de Brito e Eliane Resplande Figueiredo de Sá. Em face do empate verificado, a presidência proferiu voto de minerva, de acordo com a manifestação do representante da douda PGE, em Sessão, pela não aplicação do dispositivo invocado pelo Conselheiro Relator e seguido pelos Conselheiros Jannine Gonçalves Feitosa, João Fernandes Fontenelle e Cid Marconi Gurgel de Souza. Presente para apresentação de defesa oral o representante legal da recorrente, Dr. Carlos César Souza Cintra.

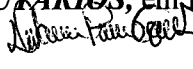
**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 21 de 12 de 2009.


  
Eliane Resplande Figueiredo de Sá  
Conselheira


  
Andréa Machado Napoleão  
Conselheira

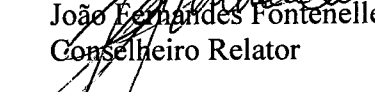
  
Liduíno Lopes de Brito  
Conselheiro

  
Lúcio Flávio Alves  
Conselheiro

  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTA

  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
Conselheiro

  
João Fernandes Fontenelle  
Conselheiro Relator

  
Jannine Gonçalves Feitosa  
Conselheira

  
Vito Simon de Moraes  
Conselheiro

Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO