

**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº: 98 / 2017
25ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 23.05.2017
PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/826/2013
AUTO DE INFRAÇÃO: 1/2013.00456
RECORRENTE: OSTERNO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA
CGF: 06.953.961-8
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RELATOR: CONS. MICHEL ANDRÉ BEZERRA LIMA GRADVOHL

EMENTA: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO. Auto de Infração anterior declarado nulo por incompetência da Autoridade designante. Nulidade formal. Contribuinte preponderante exportador se creditou do ICMS oriundo de operações com fornecedores beneficiários do FDI. **Art. Infringido:** art. 13, XXI e §§ 14, 15 e 16 do Decreto nº 24.569/97. **Penalidade:** Art. 123, II, “a”, da Lei 12.670/97, com nova redação conferida pela Lei 13.418/03. Recurso Ordinário conhecido e negado provimento por unanimidade. Auto de Infração Julgado Procedente em consonância com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e de acordo com o douto Representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE

ICMS. Auto de Infração Procedente. Auto de Infração Anterior Nulo por Nulidade Formal. Autoridade Designante Incompetente. Crédito Indevido. Contribuinte Preponderante Exportador. Fornecedor Beneficiário FDI.

RELATÓRIO

Versa o presente Auto de Infração sobre crédito indevido de ICMS, em 2006. Empresa preponderantemente exportadora se creditou do ICMS de aquisições de empresas beneficiárias do FDI/PROVIN.

A Autoridade Fiscal Autuante aponta como infringidos os artigos 49, 50 e 52 da Lei nº 12.670/96 e sugere como penalidade a prevista no art. 123, II, “a” da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03: “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 casos exigidos pela legislação: multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado;"

Nas informações complementares expõe que:

- Em razão do Auto de Infração nº 2007.16149 ter sido declarado nulo por incompetência da autoridade designante da respectiva ação fiscal, nos termos do art. 819, §5º do Decreto nº 24.569/97 – RICMS foi aberta a presente ação fiscal.
- Constatou-se que em 2006 a empresa Autuada era preponderantemente exportadora, tendo adquirido mercadorias de empresas beneficiadas do FDI.
- Entende que os créditos advindos dessas aquisições não deveriam ser creditados pela Autuada, pois o ICMS seria diferido conforme art. 13, XXI e §§ 14, 15 e 16 do RICMS.
- O instituto do diferimento não gera créditos para operações posteriores, visto que já houvera gerado na primeira aquisição da mercadoria.
- As notas fiscais das operações que deram azo ao crédito indevido estão relacionadas e suas cópias estão em anexo.

Instrui o presente processo, dentre outros, com cópias do livro registro de entradas de 2006 (fls. 09/56) e do livro de apuração do ICMS de 2006 (fls. 57/82), planilha com notas fiscais de fornecedores beneficiados com FDI em 2006 (fls. 83), consulta ao Cadastro na Sefaz/CE dos fornecedores citados nessa planilha (fls. 93/95) e notas fiscais relacionadas na citada planilha (fls. 96/113).

Demonstrativo do Crédito Tributário:

ICMS creditado indevidamente	R\$ 18.350,90
Multa	R\$ 18.350,90
Total	R\$ 36.710,80

Não tendo sido apresentada impugnação, foi lavrado o devido Termo de Revelia (fls. 117).

No Julgamento Singular, a Julgadora de 1ª Instância, às fls. 133 a 136, assevera que:

- Em consulta à Dief de 2006 (fls. 118) se verifica que mais de 90% do total das saídas realizadas pela Autuada foram de saídas para o exterior. Dessa forma, a empresa em 2006 era preponderantemente exportadora, conforme art. 13, §14, do RICMS, devendo informar esse fato a seus fornecedores, em razão do disposto pelo art. 13, §15, do RICMS.
- O art. 13, §16, do RICMS veda o creditamento do imposto nas operações de aquisição em que não houve o deferimento em razão do descumprimento da obrigação imposta pelo art. 13, §15, do RICMS.
- A norma do citado parágrafo 16 é coerente com a vedação de crédito imposta pelo art. 65, VI, do RICMS.
- Os créditos lançados na escrita fiscal da Autuada oriundos de fornecedores beneficiários do FDI/PROVIN são indevidos.
- Como a Autuada vendia seu saldo credor de ICMS a outras empresas, fato informado e comprovado em documentos anexos em outros processos (fls. 124/132), conclui-se que os créditos indevidamente lançados foram integralmente aproveitados. (também se verifica no livro de apuração do ICMS que está nos autos).



Conclui julgando PROCEDENTE o auto de infração.

Inconformada com a Decisão Singular, a Autuada interpõe tempestivamente Recurso Ordinário (fls. 141 a 147), onde alega que:

Nulidade - Manutenção da nulidade por vício formal anterior

- deveria ter sido concedido pelo Conat um prazo razoável de 10 dias para que o contribuinte fizesse o estorno do suposto crédito aproveitado indevidamente, uma vez que se foi dado um prazo para o Estado sanar seus atos eivados de vício.
- não existe previsão legal para que o Conat devolva o processo para a Sefaz para a realização de nova ação fiscal.
- o art. 5º do art. 819 do RICMS não foi incorporado à legislação do Processo Administrativo Tributário do Estado do Ceará.
- Em razão do art. 54 do Regulamento do Conat, o procedimento para reparar o ato nulo deveria partir do Diretor do Nexat.
- Como a ação fiscal foi comandada por autoridade incompetente, deve ser mantida a nulidade exarada na inicial pelo julgador de primeira instância.

No mérito

- Nenhum contribuinte de boa-fé está obrigado a ter conhecimento ou a investigar se seus fornecedores são beneficiários de qualquer benefício fiscal. A não ser que a Sefaz publicasse um Ato Público.
- O diferimento não é disposição legal obrigatória, precisando da anuência do Fisco, conforme art 13, §§18 e 19, do RICMS.
- Se o fornecedor da mercadoria destaca o ICMS na nota fiscal e o adquirente da mercadoria paga por esta o valor do ICMS embutido no documento fiscal, não há amparo legal para se glosar o creditamento.
- O art. 54, §2º, da Lei 12.670/96 estabelece que não se estornam créditos referentes a mercadorias que venham a ser objeto de operações destinadas ao exterior.
- É ilegal a cobrança do ICMS no auto de infração, tendo em vista que o art. 123, II, "a", da Lei 12.670/96 prevê apenas multa.
- Deveria ser aplicada a multa do art. 123, II, "d" ou do art. 126, PU, todos da Lei nº 12.670/96, uma vez que as operações da empresa são preponderantemente de exportação.

Ao final, requer seja o presente Auto de Infração julgado:

- nulo, conforme art. 53, §2º, III, Decreto 25.469/99 - Regulamento do Conat (atos realizados por autoridade incompetente ou impedida ou com preterição de qualquer garantia processual constitucional)
- alternativamente, improcedente.
- alternativamente, parcial procedente pela aplicação da multa prevista no art. 123, II, "d" ou no art. 126, PU, todos da Lei nº 12.670/96.

A Assessoria Processual Tributária emitiu o Parecer de nº 59/2017 (fls. 152 a 159) onde afirma que:

Nulidades

- Tendo sido o Auto de Infração 2007.16149 julgado nulo por incompetência da autoridade designante, justificou-se a aplicação do art. 173, II, do CTN, sendo emitida e designada nova ordem de serviço por Coordenador da Catri, em observância ao disposto no art. 1º, § 2º, da Instrução Normativa nº 06/2005, tratando-se de outra ação fiscal.
- Não há que se falar em ilegalidade do art. 5º do art. 819 do RICMS, devendo se ressaltar que não é competência do Poder Executivo apreciar eventual ilegalidade ou



inconstitucionalidade, conforme art. 26-A do Decreto federal nº 70.235/72.

- Inexiste prazo para lavratura do Termo de Início de Fiscalização, em razão do parágrafo primeiro do art. 821 do RICMS ter sido revogado.

No mérito

- O Recorrente se enquadra no art. 13, XXI, "a", § 14, do RICMS e tinha o dever de comunicar tal fato a seus fornecedores, conforme parágrafo 15 do mesmo artigo.

- O parágrafo 16 do mesmo artigo veda o creditamento do ICMS da operação se o mesmo não houver sido diferido.

- O art. 65, VI, do RICMS veda o crédito quando as saídas subsequentes ocorrerem sem débito do imposto, no caso mercadorias destinadas ao exterior (art. 4º, II, do RICMS).

- O princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS não é absoluto, podendo o legislador infraconstitucional estabelecer condições em que é vedado o crédito do ICMS.

- Analisando as fls. 4 e 5 dos autos, tem-se comprovada a contravenção das regras jurídicas a que o contribuinte estava obrigado.

- Não se aplica o art. 54, §2º, da Lei 12.670/96 ao presente caso, pois ele se aplica a aquisições de mercadorias de empresas não beneficiárias do FDI.

- Não procede o argumento de que seria o caso de estorno do crédito, pois uma das características deste é que as circunstâncias das operações isentas ou não tributadas não eram conhecidas à época da entrada da mercadoria no estabelecimento (art. 66, I a V, RICMS), o que não ocorreu no presente caso.

- A penalidade proposta pela autoridade fiscal é a específica para o caso. Como o ilícito fiscal se deve ao creditamento fiscal indevido, não há de se falar na aplicação do art. 126 da lei 12.670/96.

- Fica evidente pela análise das peças que compõem o processo que a empresa cometeu o ilícito apontado na inicial.

Em razão do exposto, sugere conhecer do recurso ordinário, para negar-lhe provimento e confirmar a decisão de primeira instância de procedência do feito fiscal.

Às fls. 160 o douto Procurador do Estado adota o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Ordinário interposto por OSTERNO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA em face de CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA, através do qual a Recorrente se insurge contra decisão de procedência do Auto de Infração proferida em julgamento singular.

O lançamento tributário materializado no Auto de Infração se reporta a crédito indevido de ICMS, em 2006, tendo sido constatado pela Autoridade Fiscal atuante que empresa preponderantemente exportadora se creditou do ICMS de aquisições de fornecedores beneficiários do FDI/PROVIN, cujos documentos fiscais encontram-se às fls. 96/113.

Em sua peça recursal o Autuado solicita que o auto de infração seja julgado nulo, ou improcedente ou, ainda, parcial procedente.



No que se refere à nulidade alegada, tem-se, inicialmente, que não pode prosperar a alegação de que deveria ter sido concedido prazo de dez dias para que o Contribuinte fizesse o estorno do suposto crédito aproveitado indevidamente, em razão de não haver norma legal que assim disponha. Outrossim, no período entre o julgamento definitivo de nulidade por vício formal do Auto de Infração nº 2007.16146 e a ciência do Termo de Início da Ação Fiscal nº 2012.21605 (fls. 7), o contribuinte poderia ter aproveitado os benefícios da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Quanto à alegada falta de previsão legal para que o Conat devolva o processo para a Sefaz para a realização de nova ação fiscal, é necessário atentar que o art. 819, §4º, do decreto nº 24.569/97 - RICMS prevê a realização de nova ação fiscal para constituir crédito tributário lançado através de auto de infração julgado nulo por vício formal, como ocorreu com o já citado Auto de Infração nº 2007.16146:

Art. 819. 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.

[...]

§ 4º Não caracteriza repetição de fiscalização as ações fiscais desenvolvidas visando constituir créditos tributários lançados por intermédio de autos de infração julgados nulos, sem análise de mérito, por vício formal.

Ademais, o art. 173, II, do CTN informa que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é de cinco anos contados a partir da decisão de nulidade por vício formal. Dessa forma, resta claro que a legislação tributária defere à Fazenda Pública que possa realizar nova ação fiscal, como se deu no processo ora sob análise.

Em relação à alegada impossibilidade de aplicação do art. 819, §5º, do RICMS em razão da sua não incorporação pela legislação do Processo Administrativo Tributário do Estado do Ceará, tem-se que o referido parágrafo está, no Regulamento do ICMS, no capítulo "Da Ação Fiscal". Como é cediço, a ação fiscal é um procedimento e o processo fiscal apenas se inicia, no Estado do Ceará, com a ciência do contribuinte de auto de infração. Ao procedimento fiscal se aplica as normas do referido capítulo "Da Ação Fiscal" e ao processo fiscal são aplicadas as normas específicas, previstas atualmente na Lei nº 15.614/2014. Portanto, é legítima a aplicação do Art. 819, §5º, do RICMS na ação fiscal que resultou no Auto de Infração sob análise.

Art. 819. [...]

§ 5º Na hipótese do §4º deste artigo, quando a nulidade for decorrente de incompetência do agente designante, poderá o crédito ser reconstituído pelo agente fiscal da ação originária.

Também labora em equívoco o Recorrente ao afirmar que, em razão do art. 54 do Decreto nº 25.468/1999 - Regulamento do Conat, o procedimento para reparar o ato nulo deveria partir do Diretor do Nexat.

Art. 54. O diretor do NEXAT onde se formalizou o processo administrativo-tributário ou o orientador da CEPAT, antes do encaminhamento do processo para julgamento em primeira instância, deverá adotar as providências preliminares objetivando sanar as irregularidades passíveis de reparação.



Essa norma se refere ao dever do Diretor de Nexat (atualmente denominado Cexat) onde foi emitido Auto de Infração de sanear – verificar se estão todas corretamente dispostas -, antes de enviar ao Conat, todas as peças do processo fiscal que inclui, além do Auto de Infração e seus anexos, eventual peça de impugnação que for apresentada por contribuinte em defesa contra o auto de infração.

A norma que defere ao Coordenador da Catri a competência para designar ação fiscal é outra. No presente caso, é o art. 3º, § 2º, I, combinado com o art. 5º, §3º e §4º, II, todos da Instrução Normativa nº 49/2011:

Art. 3º Para execução das ações fiscais de que trata o § 1º do art. 1º desta Instrução Normativa, será emitido ato designatório, nos termos dos artigos 819 e 820 do Decreto nº 24.569, de 1997, que compreende:

I - Portaria (Anexo I);

II - Mandado de Ação Fiscal (Anexo II).

[...]

§ 2º O ato designatório denominado Mandado de Ação Fiscal, a que se refere o inciso II do caput deste artigo, poderá ser expedido, nos termos do § 5º do art. 821 do Decreto nº 24.569, de 1997, por uma das autoridades administrativas abaixo indicadas:

I - o Secretário da Fazenda, um dos coordenadores da Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI), o coordenador da Coordenadoria de Execução Tributária (COREX), o coordenador da Coordenadoria de Pesquisa e Análise Fiscal (CEPAF), os supervisores de Núcleos de Auditoria Fiscal e os orientadores:

[...]

Art. 5º. [...]

§ 3º Quaisquer ações fiscais previstas no § 1º do art. 1º desta Instrução Normativa poderão ser refeitas, em relação ao mesmo fato e período de tempo anteriormente fiscalizado.

§ 4º Para os efeitos do § 3º deste artigo, as ações fiscais poderão ser refeitas nos termos abaixo:

[...]

II - reconstituição do crédito tributário, ato administrativo destinado a efetuar o lançamento anulado anteriormente ou extinto sem análise do mérito, por meio de Portaria ou de Mandado de Ação Fiscal

Assim, resta configurada a competência do designante da Ação Fiscal da qual resultou o Auto de Infração ora sob análise (fls. 06), devendo ser afastada a nulidade suscitada pelo Recorrente.

Quanto ao mérito, a legislação do Estado do Ceará é explícita ao informar que, nas operações a que se referem o presente Auto de Infração (fls. 96/113), o ICMS é deferido, conforme art. 13, XXI, "a", do RICMS:

Art. 13. Além de outras hipóteses previstas na legislação, fica diferido o pagamento do ICMS nas operações internas relativas a:

XXI - mercadoria, a qualquer título, de empresa beneficiária do FDI para estabelecimento que realize preponderantemente operação:

a) de exportação para o exterior; [...]

Os requisitos elencados por essa norma tributária estão perfeitamente comprovados nos autos do presente processo, pois às fls. 93 a 95 se verifica que os emitentes das operações a que se referem os documentos fiscais de fls. 96 a 113 são beneficiários do



FDI e, pela consulta de movimento totalizado do Recorrente em 2006 (fls. 118) se verifica que aproximadamente 93% das saídas do Autuado foram para exportação, configurando-se o mesmo como preponderantemente exportador, nos termos do art. 13, §14, I, do RICMS:

Art. 13. [...]

§ 14. Para efeito do inciso XXI do **caput**, caracterizar-se-á a preponderância quando o valor das mercadorias destinadas ao exterior ou a outro Estado, conforme o caso, corresponder a mais de 50% (cinquenta por cento) do valor total das saídas do estabelecimento no semestre anterior ao da operação realizada sob diferimento, observado o seguinte:

I - excluem-se do cômputo do total das saídas as operações de:

- a) remessa, a estabelecimento de terceiros, de mercadoria ou bem para fins de industrialização, beneficiamento, conserto ou reparo, bem como para demonstração e armazenamento, desde que havido o seu retorno ao estabelecimento remetente nos prazos previstos na legislação;
- b) devolução de mercadorias;
- c) saída para depósito fechado;
- d) saída de bem do ativo permanente;

II - para os contribuintes em início de atividade, a preponderância, no primeiro semestre, será apurada tomando-se por base o período mensal.

Ademais, o Recorrente tinha a obrigação de informar aos seus fornecedores beneficiários do FDI a sua condição de preponderantemente exportador e mesmo que tenha havido destaque de ICMS nas operações por parte desses fornecedores, a legislação veda explicitamente seu creditamento, conforme art. 13, §§15 e 16, do RICMS:

Art. 13. [...]

§ 15. Na hipótese de o estabelecimento destinatário enquadrar-se na condição referida no inciso XXI, incumbe-lhe informar ao fornecedor esta condição.

§ 16. A não-informação de que trata o § 15, em virtude da qual a operação se realize sem diferimento do imposto, não confere direito ao crédito fiscal em relação à mencionada operação.

O transcrito art. 13, §16, do RICMS é norma específica e informa uma exceção à regra geral do creditamento do ICMS incidente nas operações antecedentes. Essa exceção é razoável, tendo em vista que o ICMS dos contribuintes beneficiários do FDI é recolhido em valores bem abaixo do normal em razão dos incentivos deferidos pelo FDI/PROVIN.

Por sua vez, o art. 54, §2º, da Lei 12.670/96 – o qual estabelece que não se estornam créditos referentes a mercadorias que venham a ser objeto de operações destinadas ao exterior – não é aplicável ao presente caso, pois simplesmente não existe crédito, por vedação legal. De fato, não há como se estornar, ou mesmo deixar de estornar, algo que não existe.

Ainda, o art. 13, §§18 e 19 do RICMS, também não se aplicam ao presente caso, em razão de se referir a operações em que o destinatário também é beneficiário do FDI, além de que o inciso IV do parágrafo 19 não ser satisfeito, pois o Autuado transfere seus créditos para terceiros, conforme se pode verificar na cópia do Livro de Apuração do ICMS (fls. 57/82).

Quanto à inclusão do valor do ICMS indevidamente creditado pelo Recorrente no Auto de Infração, a mesma deriva do próprio fato de ter sido incluído o crédito indevido na sua



conta gráfica do ICMS (fls. 57/82), resultando em saldos credores que foram aproveitados pelo Autuado ao transferi-los para outros contribuintes.

Por fim, não é cabível a aplicação do art. 126 da Lei nº 12.670/96, ou mesmo de seu parágrafo único, ao caso sob análise, pois essas normas se referem a violações a obrigações tributárias que ocorrem durante as operações com mercadorias, e a presente violação – de se utilizar crédito indevido na conta gráfica do ICMS – se dá após a conclusão das operações. Assim como não é cabível a aplicação do art. 123, II, “d” da mesma Lei, pois não se verifica nos autos nenhuma das condutas tipificadas nessa norma.

Isto posto, voto no sentido de que seja o Recurso Ordinário conhecido, porém que lhe seja negado provimento, no sentido de afastar a nulidade suscitada e de confirmar a decisão condenatória proferida pela Instância Monocrática e julgar PROCEDENTE o presente Auto de Infração, em consonância com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e de acordo com o duto representante da Procuradoria Geral do Estado.

Demonstrativo do Crédito Tributário:

ICMS creditado indevidamente	R\$ 18.350,90
Multa	R\$ 18.350,90
Total	R\$ 36.710,80

É como voto.

DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente **OSTERNO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.


Resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos conhecer do Recurso Ordinário, decidindo, em relação aos pedidos nele elencados, na forma exposta a seguir: **1) Com relação às preliminares de nulidade arguidas pela parte**, foram todas afastadas por unanimidade de votos de acordo com o Julgamento Singular e posicionamento da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo Representante da Procuradoria Geral do Estado. **2) No mérito**, a 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve negar provimento ao recurso interposto, para, confirmar a decisão **condenatória**, proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro



Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 19 de JUNHO de 2017.


Lúcia de Fátima Calou de Araújo
PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA


André Gustavo Carreiro Pereira
PROCURADOR DO ESTADO


Ciente em 19/06/2017


Michel André Bezerra Lima Gradvohl
CONSELHEIRO RELATOR


Ricardo Ferreira Valente Filho
CONSELHEIRO


Ana Moníca Figueiras Menescal
CONSELHEIRO


Osvaldo Alves Dantas
CONSELHEIRO


Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto
CONSELHEIRA


Renan Cavalcante Araújo
CONSELHEIRO