**RESOLUÇÃO Nº: 119 /2017**
**28ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 21.06.2017**
**PROCESSO DE RECURSO Nº 1/818/2013**
**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201300458-0**
**RECORRENTE: OSTERNO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA**
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**
**RELATORA ORIGINÁRIA: CONSELHEIRA ANA MÔNICA FILGUEIRAS MENESCAL**
**RELATORA DESIGNADA: CONSELHEIRA ANA CAROLINA CISNE NOGUEIRA FEITOSA**

**EMENTA: ICMS – LANÇAMENTO DE CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS PROVENIENTE DE NOTAS FISCAIS DE CORREÇÃO, EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO DO ICMS ESTADUAL. 1.** Afastada a preliminar de nulidade por vício formal anterior. O ato designatório que deu início à ação fiscal foi emitido por autoridade competente. Os §§4º e 5º do art. 819 do Dec. nº 24.569/97 estão em pleno vigor; **2.** Afastada a preliminar de nulidade por vício no novo ato designatório. O §6º do art. 821 do Decreto nº 24.569/97 remete ao §1º do aludido dispositivo, que fora revogado pelo Dec. nº 26.523/2002, de modo que não há mais previsão de prazo para lavratura de Termo de Início de Fiscalização. **3.** Auto de Infração julgado **PROCEDENTE**. Materializada a infração tributária de crédito indevido. É vedado ao contribuinte creditar-se de ICMS nas entradas de mercadorias quando as posteriores saídas ocorrerem sem o débito do imposto por serem destinadas à exportação. Utilização indevida de notas fiscais de correção. Decisão com arrimo nos arts. 65, VI e 131-A do RICMS/CE. Decisão Unânime e em conformidade com o parecer da Assessoria Processual-Tributária, ratificado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Confirmada a decisão singular.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – REMESSA DE MERCADORIAS PARA EXPORTAÇÃO – NOTAS FISCAIS DE CORREÇÃO EM DESACORDO

COM A LEGISLAÇÃO- PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO – NULIDADES AFASTADAS.

## 01 – RELATÓRIO

O auto de infração em epígrafe detém o seguinte relato, *ad litteram*:

**CRÉDITO INDEVIDO, PROVENIENTE DO LANÇAMENTO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS, EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. CONSTATAMOS O LANÇAMENTO DE CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS NO VALOR DE R$ 4.137, 83, PROVENIENTES DE NOTAS FISCAIS DE CORREÇÃO, EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO DO ICMS ESTADUAL. CONFORME INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES ANEXAS.**

Os autuantes apontam como dispositivos infringidos os artigos 49, 52 e 53 do Dec. nº 24.569/97 e sugere como penalidade a encartada no Art. 123, II, "a", da Lei nº 12.670/96.

| **Demonstrativo do Crédito Tributário(R$)** | |
|---|---|
| ICMS | R$ 4.137,83 |
| Multa | R$ 4.137,83 |
| **TOTAL** | **R$ 8.275,66** |

Às Informações Complementares (fls. 04 e 05) o agente do Fisco elucida o desenvolvimento da ação fiscal e conclui afirmando: *"Em análise ao mérito da acusação fiscal constatamos que a empresa estava se creditando do imposto destacado em notas fiscais de correção. O fato ocorria da seguinte forma: O contribuinte adquiria mercadoria da empresa CDN-IND DE COMPONENTES P/ MÓVEIS DO NORDESTE LTDA-CGF 06.699.755-0, que a princípio era acompanhada com notas fiscais sem o destaque do ICMS com o CFOP 5949 – REMESSA PARA EXPORTAÇÃO, sendo que posteriormente, mais precisamente no mês de outubro de 2006, referida empresa encaminhava para o adquirente (empresa fiscalizada) notas fiscais de correção enviando créditos no montante*

*de R$ 4.137,83, infringindo os dispositivos legais dos incisos I e IV do artigo 65 do Decreto 24.569/97, referente à vedação de créditos."*

Lista em referidas Informações Complementares como prova os seguintes documentos:

01. Cópia da Ordem de Serviço Nº 2012.21605;

02. Cópia do Termo de Início de Fiscalização nº 2012.25596;

03. Cópias de Planilha com notas fiscais de correção;

04. Cópias das páginas do Livro de Entrada;

05. Cópias do cadastro empresa sócio;

06. Cópias de notas fiscais resultantes da infração;

07. Cópia do 1º Auto de Infração nº 2007.16145-5, com Termo de Início, Termo de Conclusão, Informações Complementares e AR;

08. Cópia da Ordem de Serviço nº 2007.32046 referente ao Auto de Infração nº 2007.16149-3;

09. Termo de Conclusão de Fiscalização;

10. Aviso de Recebimento

O feito correu à revelia, conforme Termo acostado à fl. 46 do caderno processual.

Por seu turno, o julgador singular manifesta-se pela **PROCEDÊNCIA** da increpação fiscal, consoante entendimento esposado às fls. 54 à 57 dos fólios processuais.

Irresignada com a decisão ultimada em primeiro grau, o contribuinte ingressa nos autos com recurso ordinário ao Conselho de Recursos Tributários, no qual apresenta o seguinte arrazoado:

1. ***Preliminarmente, a nulidade da autuação por vício formal anterior.*** *Requer que seja mantida a nulidade absoluta do auto de infração, tendo em vista que a ação fiscal foi emitida por autoridade incompetente.*

2. *Para reconstituir o crédito tributário deveriam ter sido adotados todos os procedimentos necessários e exigíveis no Decreto 24.569/97 para o desenvolvimento de uma nova ação fiscal e ter sido concedido pelo Conat um prazo razoável de 10 (dez) dias para que o contribuinte fizesse o estorno do suposto crédito aproveitado indevidamente;*
3. *Nas disposições da Lei nº 12.732/97 e 16.614/2014 c/c o Dec. nº 25.468/99 não existe previsão legal para que o Conat devolva o processo para a Sefaz para realização de uma nova ação fiscal, pois até hoje o §5º do art. 819 do Dec. nº 24.569/97 não foi incorporado à Lei do Processo Administrativo Tributário (Leis nºs 15.614/2014 e 12.732/97 e regulamentadas no Dec. nº 25.468/99);*
4. *Portanto, o parágrafo 5º do Art. 819 Decreto nº 24.569/97 é ilegal, pois extrapola os limites das Leis nºs 12.732/97 e 15.614/2014;*
5. *Ora senhores conselheiros, se a ação fiscal foi emitida por uma autoridade incompetente, o procedimento correto para sanar o ato deverá partir do Diretor do Nexat e não do órgão de julgamento, conforme art. 54 do Regulamento do Conat;*
6. ***Nulidade do novo ato designatório.*** *O §1º do art. 821 do Dec. nº 24.569/97 estabelece o prazo de 20 (vinte) dias para que o agente do Fisco cumpra o Mandado de Procedimento Fiscal (Ordem de Serviço), efetuando dentro deste prazo a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*
7. *O §6º do art. 821 do Decreto nº 24.569/97 (na sua vigência) estabelecia, ainda, que se o agente fiscal não lavrar o Termo de Início de Fiscalização dentro do prazo de 20 (vinte) dias a autoridade designante hierarquicamente superior deverá emitir novo ato designatório;*
8. *Observe que no caso in concreto a nova Ordem de Serviço nº 2012.21605 foi emitida pela autoridade designante em 05/07/2012, o agente fiscal lavrou o Termo de Início de Fiscalização nº 2012.25596 somente em 26/09/2012 – 83 dias depois. O agente tinha prazo até 25/07/2012 para cumprir a Ordem de Serviço e lavrar o Termo de Início de Fiscalização;*
9. *Portanto, o ato do agente fiscal na emissão do Termo de Início de Fiscalização foi extemporâneo, pois verificado pela autoridade designante que o agente do Fisco não havia cumprido o prazo de 20 (vinte) dias esta deveria ter emitido um novo ato designatório para formalizar legalmente o procedimento fiscal;*
10. ***No mérito.*** *Este auto de infração é uma repetição ipsis litteris do auto de infração nº 2007.16145. É razoável que quando os autos retornam para que seja realizada nova ação fiscal por conta de nulidade por vício formal os agente fiscais responsáveis por esta nova fiscalização não*

*podem inovar na busca de novas penalidades ou fatos novos, portanto, as penalidades e infrações do auto anterior devem ser mantidos e justo também que sejam analisadas e aproveitadas as questões meritórias reclamadas pelo contribuinte na defesa inicial;*

11. *Afora isso, cabe aqui destacar que as notas fiscais relacionadas pela autoridade fiscal não se tratam de notas fiscais de correção e sim de notas fiscais complementares de ICMS, uma vez que o fornecedor erroneamente classificou as operações como se fossem com o fim específico de exportação;*
12. *Porém, são clarividentes as evidências de que não se tratavam de operações com o fim específico de exportação, pois não houve nas operações nenhum cumprimento das disposições dos antigos artigos 676 a 681 do Dec. nº 24.569/97 (vigentes na época) relativamente às operações com o fim específico de exportação;*
13. *Portanto, as notas fiscais não poderiam ter sido emitidas pelo fornecedor sem destaque do ICMS;*
14. *Portanto, não pode prosperar a afirmação da autoridade fiscal que as notas fiscais complementares foram emitidas em desacordo com a legislação, pois não se tratam de carta de correção e sim de notas fiscais complementares, emitidas em consonância com o inciso V do art. 174 e §4º do art. 59 do Dec. nº 24.569/97;*
15. ***Redução da penalidade.*** *A empresa é exportadora, estando, pois, seus produtos amparados pela não-incidência. Portanto, a penalidade mais justa a ser aplicada seria a do art. 126 da Lei 12.670/96, inclusive utilizando a prerrogativa do parágrafo único;*
16. *Pelo que requer, in fine, a nulidade absoluta, conforme o art. 53, §2º, III, do Dec. Nº 25.468/99 ou a improcedência do auto de infração, ou ainda, o reenquadramento da penalidade para a inserta na alínea "d" do art. 123, II ou no parágrafo único do art. 126, da Lei nº 12.670/96.*

O parecer da Assessoria Processual-Tributária nº 57/2017, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado, opina pelo conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento, a fim de confirmar a decisão condenatória proferida em primeiro grau, pelos mesmos fundamentos.

É o relatório.

## 02 – VOTO DO RELATOR

O ilícito tributário consubstanciado no auto de infração em epígrafe diz respeito ao lançamento de crédito indevido de ICMS, no montante de R$ 4.137,83

(quatro mil, cento e trinta e sete reais e oitenta e três centavos), provenientes de notas fiscais de correção, emitidas em desacordo com a legislação estadual.

Segundo o agente autuante, o contribuinte adquiria mercadorias da empresa CDN – IND. DE COMPONENTES P/ MÓVEIS DO NORDESTE LTDA (CGF: 06.699.755-0), acompanhadas com notas fiscais sem o destaque do imposto, com o CFOP 5949 – Remessa para Exportação.

Posteriormente, mais precisamente em outubro de 2006, referida empresa encaminha para o adquirente (empresa ora fiscalizada) notas fiscais de correção enviando créditos no montante de R$ 4.137,83.

*Ab initio*, convém esclarecer que a presente ação fiscal visa reconstituir o crédito tributário lançado no auto de infração nº 2007.16145-5, que fora declarado *nulo*, sem análise de mérito, sob o fundamento de impedimento do agente autuante, em face da ordem de serviço que determinou o reinício da ação fiscal ter sido expedida por autoridade incompetente, em manifesto confronto ao disposto na Instrução Normativa Nº 06/2005 (Resolução Nº 530, em 09/11/2011).

Contrapondo-se ao feito, sustenta a empresa autuada, em caráter preliminar, a *nulidade* da autuação, por vício formal anterior, ao fundamento de que a ação fiscal foi emitida por autoridade incompetente.

Alega que *"Para reconstituir o crédito tributário deveriam ter sido adotados todos os procedimentos necessários e exigíveis no Decreto 24.569/97 para o desenvolvimento de uma nova ação fiscal e ter sido concedido pelo Conat um prazo razoável de 10 (dez) dias para que o contribuinte fizesse o estorno do suposto crédito aproveitado indevidamente."*

Afirma *"não existir previsão legal para que o Conat devolva o processo para a Sefaz para realização de uma nova ação fiscal, pois até hoje o §5º do art. 819 do Dec. nº 24.569/97 não foi incorporado à Lei do Processo Administrativo Tributário (Leis nºs 15.614/2014 e 12.732/97 e regulamentadas no Dec. nº 25.468/99)."*

*Ad argumentandum tandum*, argui que *"se a ação fiscal foi emitida por uma autoridade incompetente, o procedimento correto para sanar o ato deverá partir do Diretor do Nexat e não do órgão de julgamento, conforme art. 54 do Regulamento do Conat"*.

Sem razão o recorrente.

O RICMS/CE prescreve que na hipótese do auto de infração ser declarado *nulo* por vício formal, poderá ser desenvolvida uma nova ação fiscal para reconstituição do aludido crédito tributário.

Referida ação fiscal não se caracteriza como repetição de fiscalização, prescindindo, por conseguinte, de autorização do Secretário da Fazenda, mediante Portaria ou de um dos coordenadores da CATRI, via ordem de serviço, com vistas à determinação da nova ação fiscal contra o mesmo contribuinte.

Ora, como o mérito da ação fiscal sequer foi analisado pelo órgão julgador competente, é como se nenhuma ação tivesse sido empreendida contra o fiscalizado. Daí não se caracterizar como repetição de fiscalização a designação de agentes fiscais para realizar nova ação fiscal contra o mesmo contribuinte ou responsável, ainda que sobre o mesmo fato e período de tempo. A primeira ação fiscal foi considerada natimorta, isto é, sem qualquer efeito jurídico desde o seu nascedouro[1].

Essa é a inteligência dos §§ 4º e 5º do art. 819, do Dec. Nº 24.569/97, *in verbis*:

> *"Art. 819 (...)*
>
> *§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.*
>
> *§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."*

Em perfeita consonância com a dicção dos dispositivos supracitados, no caso concreto, como dito alhures, em face do auto de infração nº 200716145-5 ter sido julgado *nulo* por incompetência da autoridade designante e visando à reconstituição do sobredito crédito tributário fora desenvolvida uma nova ação fiscal.

Nesse contexto, a ação fiscal que culminou com a lavratura do auto de infração ora em estudo originou-se do Mandado nº 2012.21605 (fl. 06), expedido por autoridade competente (Sr. Antônio Eliéser Pinheiro – Coord. Adm. Tributária –

[1] Comentários de José Ribeiro Neto. Direito Tributário & Legislação Tributária do Estado do Ceará (Fl. 1003).

Matr. 105833-1-4), nos termos do art. 821, §5º, I, do Dec. Nº 24.569/97, *in verbis*:

> *"Art. 821. (...)*
>
> *§5º. Consideram-se autoridades competentes para designarem servidor fazendário para promover ação fiscal:*
>
> *I – o Secretário da Fazenda,* ***um dos coordenadores da Coordenadoria de Administração Tributária – CATRI,*** *os Coordenadores da Coordenadoria Regional de Fortaleza – COREF e Coordenadoria Regional do Interior – COREI e o Orientador da Célula de Execução e Administração Tributária – CEXAT e o Supervisor da Auditoria Fiscal."*

Cumpre frisar que a lavratura do Termo de Início de Fiscalização (no caso, o de Nº 2012.25596 – fl. 07[2]), caracteriza início da ação fiscal, de modo que não há mais que se falar em *"espontaneidade"*, para efeito do uso da prerrogativa do contribuinte quanto ao cumprimento da obrigação tributária.

Saliente-se que o prazo de 10 (dez) dias para sanar a irregularidade, previsto no art. 880[3], do RICMS/CE, é concedido ao contribuinte que procure a repartição fiscal do Estado *"antes de qualquer procedimento do Fisco"*, o que inocorreu na espécie.

Não merece guarida, igualmente, o argumento recursal segundo o qual *"o §5º do art. 819 do Dec. nº 24.569/97 não foi incorporado à Lei do Processo Administrativo Tributário."*

O fato é que não cabe a discussão acerca da legalidade do mencionado dispositivo nessa seara administrativa. Não poderá um Tribunal Administrativo, que é um órgão do Poder Executivo, afastá-lo ou mitigá-lo. Estando em pleno vigor, forçosa sua aplicação.

Logo, é cediço esse entendimento de que no âmbito administrativo fica vedado aos órgãos judicantes afastar a aplicação, em virtude de ilegalidade, de dispositivo em vigor, senão vejamos:

---

[2] Termo de Início de Fiscalização de Nº 2012.25596 assinado pelo mesmo agente fiscal da ação originária: Sr. Jorge Carvalho dos Santos – Matrícula 104293-1-5.

[3] *"Art. 880. Não será aplicada a penalidade ao contribuinte ou responsável que procurar a repartição fiscal do Estado, antes de qualquer procedimento do Fisco, para sanar irregularidades verificadas no cumprimento das obrigações tributárias relacionadas com o ICMS, desde que o saneamento ocorra no prazo de 10 (dez) dias, contado a partir da comunicação ao Fisco."*

*"Os Conselhos de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que sejam órgãos de julgamento estão subordinados ao controle de legalidade exercido pelo Ministro da Fazenda; portanto, não gozam de autonomia".*[4]

*"IRPF – GANHO DE CAPITAL – CUSTO DE AQUISIÇÃO – Para fins de apuração de ganho de capital considera-se como custo de aquisição de bens o valor em UFIR do bem adquirido. Não se aplica o disposto no art. 96 da Lei nº 8.383/91 ao contribuinte que não observou o cumprimento de suas obrigações acessórias. JUROS DE MORA – TAXA SELIC – INCONSTITUCIONALIDADE – **A análise da constitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos, e em especial da taxa SELIC, configura-se como iniciativa fora dos limites de competência dos tribunais administrativos**. Recurso negado. Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso". (1º CC – Proc. 10983.005680/97-46 – Rec. 15.704 – (Ac. 106-11.917) – 6ª C. – Rel. Romeu Bueno de Camargo – DOU 17.01.2002 – p. 31)."*

Igualmente desarrazoada a alegação que *"se a ação fiscal foi emitida por uma autoridade incompetente, o procedimento correto para sanar o ato deverá partir do Diretor do Nexat e não do órgão de julgamento, conforme art. 54 do Regulamento do Conat"*, uma vez que, como já fartamente citado, o auto de infração em pauta originou-se de uma nova ação fiscal, desencadeada por um ato designatório emanado de autoridade competente.

No que concerne à argumentação da parte autuada de que *"...o ato do agente fiscal na emissão do Termo de Início de Fiscalização foi extemporâneo, pois verificado pela autoridade designante que o agente do Fisco não havia cumprido o prazo de 20 (vinte) dias esta deveria ter emitido um novo ato designatório para formalizar legalmente o procedimento fiscal"*, tem-se que não prospera.

Com efeito, o §6º do art. 821 do Decreto nº 24.569/97 preceitua que: *"Na hipótese de não ter sido lavrado o Termo de Início de Fiscalização dentro do prazo estabelecido no parágrafo primeiro, será emitido novo ato designatório."*

Ocorre que o §1º mencionado fora revogado pelo art. 6º, II, do Dec. nº 26.523, de 19/02/2002, publicado no DOE em 22/02/2002.

Dessa forma, não há mais previsão de prazo para emissão do Termo de Início de Fiscalização. O prazo constante na referida norma diz respeito à conclusão dos trabalhos de fiscalização, que é de 180 (cento e oitenta) dias, a partir da lavratura

[4] Revista Dialética de Direito Tributário nº 121, p. 55/68.

do Termo de Início de Fiscalização, contados da data da ciência ao sujeito passivo (§2º).

Em vista do exposto, percebe-se que a ação fiscal *sub examine* respeitou os ditames legais e regulamentares em todo o seu curso, levando à conclusão que não há nenhum vício que a nulifique.

Insurgindo-se contrariamente ao mérito da lide, aduz o autuado que "*este auto de infração é uma repetição ipsis litteris do auto de infração nº 2007.16145. É razoável que quando os autos retornam para que seja realizada nova ação fiscal por conta de nulidade por vício formal os agente fiscais responsáveis por esta nova fiscalização não podem inovar na busca de novas penalidades ou fatos novos, portanto, as penalidades e infrações do auto anterior devem ser mantidos e justo também que sejam analisadas e aproveitadas as questões meritórias reclamadas pelo contribuinte na defesa inicial.*"

Sem razão o recorrente.

O art. 2º da Instrução Normativa Nº 28/2000 é claro ao prescrever:

> "*Art. 2º Na hipótese de procedimento administrativo visando a constituição de crédito tributário que tenha sido objeto de lançamento anterior declarado nulo por vício formal, ou cujo processo tenha sido extinto por erro na eleição do sujeito passivo, poderão ser utilizados como meios de prova os mesmos documentos que fundamentaram a lavratura do auto de infração nulo ou cujo processo foi declarado extinto,* ***não sendo vedada a produção de novas provas.***"

Neste diapasão, o comando normativo acima não só autoriza que a autoridade designante faça uso das provas carreadas ao processo anterior ("prova emprestada"), como admite nova produção probatória.

Repisa-se, ainda, que o auto de infração nº 201300458-0, ora em exame, adveio de uma nova ação fiscal, cujo processo decorrente observa todos os prazos que oportunizam o exercício do direito de defesa por parte do contribuinte.

Adiante, assevera o recorrente que "*não pode prosperar a afirmação da autoridade fiscal que as notas fiscais complementares foram emitidas em desacordo com a legislação, pois não se tratam de carta de correção e sim de notas fiscais complementares, emitidas em consonância com o inciso V do art. 174 e §4º do art. 59 do Dec. nº 24.569/97.*"

Retornando ao objeto da autuação, cumpre elucidar que as notas fiscais nºs 299, 313, 331, 333, 335, 337, 339, 345, 372 e 380 foram emitidas sem destaque do ICMS, com o CFOP 5949[5], contendo como natureza da operação – *"Remessa para exportação"* e dados adicionais – *"mercadoria para uso exclusivo de exportação"*.

Em outubro de 2006, a empresa fornecedora DCN – DISTRIBUIDORA DE COMPONENTES PARA MÓVEIS DO NORDESTE emitiu notas fiscais (nºs 431 à 441), com vistas a corrigir o CFOP da operação para 5923[6] e destacar o imposto.

A título de exemplo a nota fiscal nº 438 (fl. 28), emitida em 16/10/06, contendo como natureza da operação – nota fiscal de correção, cuja descrição indica: *"correção referente à NF 339, do dia 18/09/06, dos seguintes dados: CFOP correto 5923, base de cálculo do ICMS 1.098,48 x 17% = 186,74, valor total da nota 1098,48. O recolhimento do ICMS é de responsabilidade do Armazém Geral, conforme Decreto 24.569/97, art. 579, parágrafo 02."*

É certo que o 131-A do RICMS/CE permite a utilização de carta de correção para regularização de erro ocorrido na emissão de documento fiscal, mas faz expressamente ressalva quanto à correção de erros relacionados ao imposto.

Urge transcrever a redação do artigo retro:

> *"Art. 131-A Fica permitida a utilização de carta de correção, para regularização de erro ocorrido na emissão de documento fiscal,* ***desde que o erro não esteja relacionado com:***
>
> *I – as variáveis que determinam o valor do imposto, tais como base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação ou da prestação;"*

Na mesma esteira, a Instrução Normativa nº 139/94, que regulamenta o inciso V, do art. 174, do Dec. Nº 24.569/97, que trata da complementação ou correção da nota fiscal anteriormente emitida, estabelece que:

> *"Art. 1º. O contribuinte do ICMS, ao emitir documentos fiscais que contenham erros de dados ou indicações, quando não for possível o seu*

[5] Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.
[6] Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem.

*cancelamento e* ***desde que não haja repercussão no cálculo do imposto devido****, deverá adotar os seguintes procedimentos:*

*I - Emitir outro documento fiscal do mesmo tipo, efetuando a correção dos dados do documento anterior, fazendo constar como natureza da operação ou prestação, a expressão Correção de Dados, mencionando ainda em seu corpo o número, série, subsérie e a data do documento a que se refere, bem como os dados ou indicações deste, corrigidos pelo novo documento emitido.*

*II - Escriturar o documento fiscal de correção do Livro Registro de Saídas de mercadorias, na coluna Documento Fiscal, e quando foro caso, na coluna Valor Contábil, mencionando no campo Observações a identificação desta Instrução Normativa.*

Da leitura dos dispositivos supracitados, infere-se claramente que seja a carta de correção, seja a nota fiscal complementar, a legislação não autorização a sua respectiva emissão com o fito de corrigir erros relacionados com o ICMS, como ocorreu no caso concreto.

Afora essa previsão, a vedação do crédito, que é o móvel da presente autuação, exsurge do fato de que, como visto, em todas as notas de correção consta: *"O recolhimento do ICMS é de responsabilidade do armazém geral, conforme Decreto Nº 24.569/97, art. 579, §2º"*, o que implica dizer que não houve débito na escrita fiscal do estabelecimento remetente.

Deveras, o direito ao creditamento do ICMS tem assento no princípio da não-cumulatividade, onde o imposto devido em cada operação de circulação de mercadorias e prestação de serviços tributáveis pelo ICMS é compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado.

Desse modo, na medida em que inexistiu débito do imposto na escrita fiscal do emitente, o aproveitamento do crédito por parte da empresa adquirente fere o núcleo da não-cumulatividade, que tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

Acresce-se, ainda, que o art. 65, VI, do RICMS/CE veda o creditamento de ICMS na entrada de mercadorias, quando for o caso recebida para comercialização, quando sua posterior saída ocorra sem o débito do imposto.

Em consulta ao Sistema DIEF (em anexo), denota-se que a maior parte das operações de saídas do contribuinte autuado deu-se para o exterior.

Refuta-se com isso a assertiva contida no recurso de que *"são clarividentes as evidências de que não se tratavam de operações com o fim específico de exportação, pois não houve nas operações nenhum cumprimento das disposições dos antigos artigos 676 a 681 do Dec. nº 24.569/97 (vigentes na época) relativamente às operações com o fim específico de exportação."*

Cumpre ressaltar que a empresa infratora utilizou-se dos créditos indevidamente aproveitados para posteriormente transferí-los, segundo informações complementares ao auto de infração (fl. 05).

Requer o recorrente o reenquadramento da penalidade para a inserta na alínea "d", do art. 123, II ou para a discriminada no art. 126, parágrafo único, da Lei nº 12.670/96, ao fundamento de que a empresa é exportadora, estando, pois, seus produtos amparados pela não-incidência.

Nesse tocante, elucida-se que por força do princípio da especialidade fica sujeito o contribuinte à sanção insculpida no art. 123, II, "a", em detrimento de outras, a saber: *"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."*

Especificamente com relação à penalidade disposta no art. 126, da Lei Nº 12.670/96, afirma-se que pela própria natureza da infração em pauta – crédito indevido – não tem aplicabilidade no presente caso.

Por fim, urge salientar que, consoante o art. 61, da Lei Nº 16.257/2017 - *"A interposição tempestiva de impugnação ao Auto de Infração instaura a fase litigiosa e suspende a exigibilidade do crédito tributário"* - a exigibilidade do crédito tributário ora lançado encontra-se suspensa.

***Ante o exposto,*** VOTO no sentido de conhecer do recurso ordinário, negar-lhe provimento, a fim de ratificar a decisão condenatória proferida na Instância Prima.

## 03 – DECISÃO

**Processo de Recurso nº** 1/818/2013 – **Auto de Infração:** 1/201300456-0. **Recorrente:** OSTERNO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA. **Recorrido:** Célula de Julgamento de 1ª Instância.

**Decisão**: A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário interposto, decidindo, em relação aos pedidos nele elencados, na forma exposta a seguir: **1. Quanto ao pedido de manutenção da nulidade por vício formal da ação fiscal originária** - afasta-se por unanimidade de votos, nos termos § 5º do art. 819 do Dec. nº 24.569/97, que estabeleceu que poderá ser reconstituído o credito tributário pelo agente fiscal da ação originária que foi julgado nulo sem análise do mérito, por vício formal. **2. Quanto com relação a preliminar de nulidade do novo ato designatório visto que no curso da nova ação fiscal houve irregularidades quanto aos prazos processuais nos termos do §6º do art. 821 do Dec. nº 24.569/97** - Foi afastada, por unanimidade de votos, considerando que o prazo a que se refere o §6º do art. 821, do Dec. 24.569/97, diz respeito aos procedimentos fiscalizatórios em conjunto o parágrafo 1º do mesmo art. Que foi revogado pelo art. 6º inciso II do Dec. 26.523/2002. **No mérito,** resolve também, por decisão unânime, negar provimento ao referido recurso, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** exarada em 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora 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, de 20 de JULHO 2017.

*Lúcia de Fátima Calou de Araújo*
***PRESIDENTE***

*André Gustavo Carreiro Pereira*
***PROCURADOR DO ESTADO***

*Ana Carolina Cisne Viana Nogueira*
***CONSELHEIRA-RELATORA***

*Ricardo Valente Filho*
***CONSELHEIRO***

*Michel André Bezerra Lima Gradvohl*
***CONSELHEIRO***

*Renan Cavalcante Araújo*
***CONSELHEIRO***

*Tereza Helena Carvalho*
***CONSELHEIRO***

*Osvaldo Alves Dantas*
***CONSELHEIRA***

DIEF - Declaração de Informações Econômico-Fiscais 19/07/2017 09:56:41

# Consulta de Movimento Totalizado por CFOP

Dados consultados em 19/07/2017 09:56:41

| CGF | Razão Social: | Ano Referência: | Período de Envio |
|---|---|---|---|
| 69539618 | OSTERNO INDUSTRIA E COMERCIO DE MOVEIS LTDA | 2006 | JANEIRO A DEZEMBRO |

| CFOP | VI Contábil | BC ICMS | VI ICMS | Isentas | Outras |
|---|---|---|---|---|---|
| 1101 | 676.862,75 | 628.381,09 | 106.824,73 | 0,00 | 48.504,92 |
| 1102 | 64.882,02 | 62.676,53 | 10.655,00 | 0,00 | 2.205,49 |
| 1201 | 1.021,70 | 1.021,70 | 173,68 | 0,00 | 0,00 |
| 1252 | 166.571,63 | 142.881,48 | 38.577,96 | 0,00 | 23.690,15 |
| 1352 | 71,22 | 71,22 | 12,11 | 0,00 | 0,00 |
| 1551 | 1.720,40 | 1.720,40 | 292,47 | 0,00 | 0,00 |
| 1556 | 71.608,33 | 5.965,20 | 916,90 | 0,00 | 65.643,13 |
| 1901 | 11.113,37 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 11.113,37 |
| 1908 | 1.157,31 | 7,14 | 1,21 | 0,00 | 1.150,17 |
| 1910 | 40,00 | 40,00 | 6,80 | 0,00 | 0,00 |
| 1914 | 5.712,50 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 5.712,50 |
| 1949 | 12.249,58 | 5.291,11 | 767,66 | 0,00 | 6.958,47 |
| 2101 | 3.139.062,11 | 3.121.064,77 | 275.379,25 | 0,00 | 17.997,34 |
| 2102 | 2.090,70 | 2.090,70 | 211,60 | 0,00 | 0,00 |
| 2352 | 404.711,17 | 403.216,49 | 35.900,17 | 0,00 | 1.494,68 |
| 2556 | 1.278,41 | 1.141,46 | 79,90 | 0,00 | 136,95 |
| 2911 | 78,32 | 75,87 | 5,32 | 0,00 | 2,45 |
| 2949 | 8.002,81 | 7.328,93 | 513,02 | 0,00 | 673,88 |
| 5101 | 47.294,64 | 45.096,79 | 7.666,50 | 0,00 | 2.197,85 |
| 5102 | 185.564,55 | 180.113,60 | 30.619,32 | 0,00 | 5.450,95 |
| 5124 | 14.549,94 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 14.549,94 |
| 5201 | 598,72 | 598,72 | 101,78 | 0,00 | 0,00 |
| 5902 | 1.181,90 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 1.181,90 |
| 5903 | 418,44 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 418,44 |
| 5914 | 5.712,50 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 5.712,50 |
| 5949 | 8.726,00 | 8.726,00 | 1.483,42 | 0,00 | 0,00 |
| 6101 | 1.983,47 | 1.889,00 | 226,68 | 0,00 | 94,47 |
| 6201 | 6.819,72 | 6.380,28 | 666,33 | 0,00 | 439,44 |
| 6910 | 1.684,22 | 1.604,00 | 192,48 | 0,00 | 80,22 |
| 7101 | 3.820.997,54 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 3.820.997,54 |
| 7949 | 2.026,46 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 2.026,46 |

TOTAL DE ENTRADAS

| | VI Contábil | BC ICMS | VI ICMS | Isentas | Outras |
|---|---|---|---|---|---|
| DO ESTADO | 1.013.010,81 | 848.055,87 | 158.228,52 | 0,00 | 164.978,20 |
| DE OUTROS ESTADOS | 3.555.223,52 | 3.534.918,22 | 312.089,26 | 0,00 | 20.305,30 |
| DO EXTERIOR | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| TOTAL | 4.568.234,33 | 4.382.974,09 | 470.317,78 | 0,00 | 185.283,50 |

TOTAL DE SAÍDAS

| | VI Contábil | BC ICMS | VI ICMS | Isentas | Outras |
|---|---|---|---|---|---|
| DO ESTADO | 264.046,69 | 234.535,11 | 39.871,02 | 0,00 | 29.511,58 |
| DE OUTROS ESTADOS | 10.487,41 | 9.873,28 | 1.085,49 | 0,00 | 614,13 |
| DO EXTERIOR | 3.823.024,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 3.823.024,00 |
| TOTAL | 4.097.558,10 | 244.408,39 | 40.956,51 | 0,00 | 3.853.149,71 |