

**PROCESSO** - A. I. Nº 279691.0799/05-9  
**RECORRENTE** - NORSA REFRIGERANTES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0043-05/06  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 08.06.06

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0203-11/06

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO A MAIOR. IMPOSTO DESTACADO EM VALOR SUPERIOR AO ADMITIDO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARGUIÇÃO DE NULIDADE REJEITADA EM RAZÃO DA INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO. Nas transferências interestaduais de mercadorias, na situação em análise, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ficou provado que houve inobservância das determinações emanadas da legislação tributária (art. 93, §5º, RICMS), gerando crédito fiscal superior ao efetivamente devido. 2. SUBSTITUÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E O NÃO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES DE VENDAS REALIZADAS A CONTRIBUINTES NÃO INSCRITOS NESTE ESTADO. Conforme determinações do art. 353, I, do RICMS/97, é do autuado a responsabilidade do pagamento do tributo quando das vendas a contribuinte não inscrito. Não comprovado que se tratou de operações realizadas com consumidor final. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto da Decisão proferida pela 5ª JJF (Acórdão JJF nº 0043-05/06), que concluiu pela procedência do Auto de Infração em comento, lavrado em razão das seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base de cálculo superior ao estabelecido na legislação. A autuação decorreu da constatação da utilização de base de cálculo superior ao custo de produção nas transferências entre estabelecimento do mesmo titular, conforme confronto entre os valores constantes na planilha de custo de produção apresentada pelo contribuinte e os valores utilizados como base de cálculo para as transferências dos produtos de fabricação própria (exercícios de 2001 a 2003) – R\$965.759,73;
2. Retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes realizadas para contribuintes localizados neste Estado. A autuação decorreu da constatação da utilização de valor inferior ao estabelecido em pauta fiscal para cálculo da substituição tributária do produto SIMBA 12 x 600 ml (junho 2003 a novembro de 2003) – R\$3.318,02;
3. Falta de retenção do imposto e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Infração decorrente da venda de produtos NESTEA para contribuintes não inscritos (maio 2002 a dezembro de 2003) – R\$624,33;
4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com

pagamento de imposto por antecipação tributária. A autuação decorreu da utilização de crédito fiscal em algumas aquisições do produto KAPO, sujeito a antecipação tributária (julho e agosto a dezembro de 2002; janeiro, fevereiro, abril, maio, novembro e dezembro de 2003) - R\$26.974,10.

No que tange às infrações de nºs 2 e 4, os valores ali consignados foram reconhecidos como devidos pelo recorrente, que, inclusive, promoverá o respectivo pagamento, beneficiando-se da redução da multa aplicada.

A Decisão atacada homologou o pagamento realizado pelo recorrente, mantendo, na íntegra a autuação relativamente às infrações nºs 1 e 3, sob os seguintes argumentos:

1. A argüição de nulidade quanto à incompleta capitulação legal da infração 1 não merece acolhida, pois, da descrição das infrações apuradas, possibilitou-se ao recorrente o exercício regular de seu direito de defesa e, ainda, fora-lhe concedido prazo de 10 dias, para manifestação acerca da informação fiscal apresentada, por meio da qual o autuante indicou os demais dispositivos legais que embasam a autuação.
2. Quanto ao mérito da infração 1, a sua procedência emerge da análise dos seguintes dispositivos do RICMS: art. 56, IV, "b", que estabelece que a base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais, deve ser o valor da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento; art. 97, VIII, que ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à *aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto*; art. 93, §5º, quando estabelece que "*Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado*", ainda que valor maior tenha sido destacado do documento fiscal ou calculado em razão da legislação tributária de outra unidade da Federação, nas operações interestaduais.
3. Assim sendo, com relação às transações internas efetuadas pelo recorrente, o crédito lançado mostra-se incorreto, pois considerou como base de cálculo valor superior ao custo de produção. No que tange às operações de entrada provenientes do Estado do Ceará, o Decreto nº 24.569/97 – RICMS/CE, ao definir a base de cálculo do ICMS, também leva em consideração o custo de produção, ou seja, utiliza a mesma base de cálculo do Estado da Bahia, razão pela qual a infração encontra-se respaldada nos mesmos dispositivos legais.
4. A infração nº 3, de seu turno, foi mantida em razão da constatação de que: a alegação do recorrente, quanto ao não enquadramento da mercadoria no regime de substituição tributária, era inaplicável, eis que a infração apontada não se funda em tal circunstância; não há provas de que as transações foram realizadas a consumidor final - muito pelo contrário, os indícios mostram justamente a venda realizada a contribuintes não inscritos.

Insatisfeito com a Decisão proferida, o autuado interpusera Recurso Voluntário, fulcrado nas razões a seguir mencionadas, nas quais embasara seu pedido de improcedência do Auto de Infração:

1. Reitera a argüição de nulidade, ante o fato de o autuante não ter indicado todos os dispositivos legais no quais embasara a autuação, tendo, portanto, cerceado o seu direito de defesa e, inclusive, o de efetuar o pagamento do tributo com redução da multa aplicada;
2. Ressaltou, em seguida, que fugia à competência do Estado da Bahia apurar a correção da base de cálculo de operações realizadas por contribuintes de outros Estados da Federação, tendo em vista, inclusive, o princípio constitucional da territorialidade e da autonomia dos Entes Federativos. Citando trecho de obra do Prof. Paulo de Barros Carvalho, indicada, afirmou que a competência dos Estados para a instituição do ICMS só será válida quando as situações ocorridas forem pertinentes aos fatos constitucionalmente referidos e ocorram no seu espaço territorial.
3. Tem direito de creditar-se do ICMS nas operações objeto da autuação. Ao adquirir os insumos, paga, juntamente com o preço do produto, o ICMS destacado no documento fiscal, nos termos

do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, que estabelece o princípio da não-cumulatividade no âmbito do referido imposto.

4. No que tange à infração 3, afirmou não ter realizado operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária por antecipação nas saídas internas, pois o produto NESTEA (NCM 2101.20.10) não consta do rol do art. 353, II, do RICMS/97. Depois, alegou a inexistência de operações de saídas destas mercadorias para contribuintes não inscritos na Secretaria da Fazenda, mas sim, para consumidores finais, ocasião em que os procedimentos legais foram seguidos fielmente, ou seja, as disposições contidas no art. 355, VII, do citado Regulamento.

A PGE/PROFIS, em Parecer opinativo, sustenta o Improvimento do Recurso Voluntário interposto e manutenção da Decisão recorrida, pois, em síntese:

1. Quanto à infração 1, ficou comprovado que o crédito tributário não pode levar em consideração base de cálculo que supere o valor da mercadoria. Logo, procedente a autuação neste item.
2. Relativamente à infração 3, os documentos constantes do feito revelam que as vendas foram feitas em grande quantidade e com habitualidade, além da não inclusão do IPI na base de cálculo do imposto, razão pela qual afasta-se a hipótese de venda a consumidor final.

## VOTO

Não trouxera, o recorrente, em sua peça de Recurso Voluntário, qualquer alegação específica que pudesse afastar o entendimento adotado pela JJF, muito menos documento capaz de demonstrar a existência de equívoco na apuração do imposto indicado na exordial. Muito pelo contrário, apenas repetira, o recorrente, todas as alegações expendidas em sua peça de impugnação, devida e fundamentadamente repelidas pela Decisão objurgada.

Não merece acolhida, como já bem asseverado pela JJF, a argüição de nulidade, no que tange à incompletude da indicação, pelo agente fiscal, dos dispositivos legais nos quais se embasou a autuação.

De fato, o art. 39, do RPAF, estabelece ser dever do agente fiscal a completa e correta indicação de todos os dispositivos legais que fundamentam as infrações apuradas e os impostos entendidos devidos:

*“Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

*(...)*

*V - a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação:*

- a) em que se fundamente a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória;*
- b) tidos como infringidos;*
- c) em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente;”.*

E, neste ponto, entendo que houve equívoco do agente fiscal, quanto à completa indicação dos dispositivos legais nos quais estaria tipificada a infração 1. *In casu*, todavia, percebe-se que tal equívoco não impediu ao recorrente o exercício do seu direito de defesa, vez que, desde a sua peça de impugnação, o recorrente demonstrou ter entendido, perfeitamente, os fatos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração. Tanto é assim que, após a complementação levada a efeito na informação fiscal apresentada, o recorrente não trouxera ao feito qualquer nova alegação, o que demonstra que a indicação inicial permitiu o integral conhecimento acerca da infração cometida e de suas repercussões. Se tivesse havido prejuízo, o recorrente, por óbvio, teria inovado na matéria de defesa, em razão da complementação realizada, o que não ocorreu.

No mérito, melhor sorte não cabe ao recorrente. Restou efetivamente comprovada, na infração 1, a utilização de créditos indevidos, em razão da base de cálculo ter superado o custo primário de produção do produto. E, assim sendo, é claro o RICMS, em seu art. 93, §5º, I, quando estabelece

que será reconhecido o crédito apenas do imposto calculado corretamente, na forma da previsão legal. Quanto ao valor excedente, caberá ao contribuinte o efetivo recolhimento do imposto, não podendo beneficiar-se do crédito alcançado por meio de cálculo incorreto (base de cálculo superior àquela prevista em Lei – RICMS, art. 56, IV).

Tal entendimento, atinente às transações internas, mostra-se aplicável, no particular, às operações interestaduais realizadas com o Estado do Ceará, já que a base de cálculo prevista na Lei aplicável naquele Estado leva em consideração, também, o valor da produção (Decreto nº 24.569/97 – RICMS):

*"Art. 25 . A base de cálculo do ICMS será:*

*§ 6º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente à mesma empresa, a base de cálculo do ICMS será:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;".*

Logo, quanto à Infração 1, verifica-se que o recorrente, quando da utilização do crédito legalmente reconhecido, extrapolou o limite legal imposto, mostrando-se acertada a Decisão recorrida, que mantivera intacta a autuação.

A Infração 3, igualmente à anterior, não merece qualquer reparo, justamente porque o recorrente não comprovou que as operações de saída realizadas teriam por destino consumidores finais, e não contribuintes não inscritos na Secretaria da Fazenda. Ademais disso, emerge de uma simples análise dos autos a ausência de verossimilhança de tal alegação, posto que as operações eram realizadas com habitualidade, em quantidades expressivas, tendo, o recorrente, *efetivado a retenção do ICMS em algumas delas, sem, entretanto, incluir em sua base de cálculo o IPI*. Impõe-se, portanto, a manutenção da autuação, também no que concerne à infração 3.

Ante o exposto, evidente a correção do lançamento de ofício promovido por meio do Auto de Infração objeto do presente processo, inclusive no que tange à observância dos preceitos legais, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo, na íntegra, a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279691.0799/05-9, lavrado contra NORSA REFRIGERANTES LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$996.676,18**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS