

**PROCESSO** - A. I. Nº 207140.0019/07-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - MOINHO CANUELAS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0017-01/08  
**ORIGEM** - INFATZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 16/04/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0078-12/08

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O fato da atividade econômica dos destinatários da mercadoria comercializada não se encontrar relacionada com a aplicação da referida mercadoria não descaracteriza a destinação final dos produtos, nem tem o poder de suprimir o benefício fiscal, tendo em vista que este deve alcançar toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final. Imputação descaracterizada. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA. Considerando que a redução da base de cálculo deve alcançar toda a etapa de circulação da mercadoria até a sua destinação final e não tendo sido demonstrado que foi desatendida a condição necessária à fruição do benefício, resta descabida a exigência tributária. 3. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Lançamento em desacordo com as normas que regem a matéria. Os fatos apurados demonstraram insegurança do lançamento de ofício. É nulo o procedimento que não atenda ao devido processo legal. Infração nula. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1.ª Junta de Julgamento Fiscal contra a referida Decisão pela mesma proferida, que decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 06/08/2007, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 4.284.293,48, acrescido da multa de 60%, sendo atribuído ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades, afastadas em primeira instância:

1. deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de junho a dezembro de 2006 e de janeiro a maio de 2007, com exigência do imposto no valor de R\$282.774,02. Consta que a isenção concernente às operações internas se restringe às saídas destinadas à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal, não se aplicando aos casos de operações que dêem destinação diversa ao produto, cabendo o pagamento do imposto ao contribuinte responsável pelas saídas. Assim, foi exigido o imposto relativo a todas as operações de saída de farelo de trigo

não destinadas a produtores rurais, cooperativas agropecuárias, revendedores de produtos veterinários ou produtores de ração animal, conforme demonstrativos anexos;

2. deixou de recolher ICMS referente à saída de produtos com utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, nos meses de setembro a dezembro de 2006 e de janeiro a maio de 2007, sendo exigido o imposto no valor de R\$31.757,00. Consta que se refere a saídas interestaduais de farelo de soja com aplicação da redução da base de cálculo em 60%, porém sem preencher os requisitos previstos ou cuja destinação diverge daquela prevista como condição para gozo do benefício, sendo o imposto calculado de acordo com o valor das operações, ou seja foi exigido o ICMS no valor proporcional à redução indevida;
3. recolheu a menos o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação enquadradas no regime de substituição tributária, relacionadas no Anexo 88 [no inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de julho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2006 e fevereiro a maio de 2007, exigindo imposto no valor de R\$1.580.636,69. É esclarecido que o contribuinte recolheu a menos a parcela do imposto referente à antecipação tributária relativa às operações de terceiros, no que concerne à importação de trigo, cujo ICMS é pago globalmente com o imposto relativo à antecipação tributária. Ressalva-se que foram deduzidos dos valores apurados os recolhimentos do ICMS efetuados pelo contribuinte sob o código de receita 1145, no limite do débito do imposto, em conformidade com os demonstrativos anexados ao processo;

O autuado ingressou com impugnação às fls. 879 a 894, salientando, inicialmente, que não contestava a infração 4, tendo parcelado o valor respectivo, cujo pagamento vem honrando, de acordo com o documento de arrecadação anexado à fl. 908.

Atacando as infrações 1 e 2, ressaltou que a imputação reside na conclusão da fiscalização de que foram realizadas saídas de farelo de trigo como se fossem destinadas ao consumo animal, sendo, na realidade, destinadas ao consumo humano. Argüiu que as operações realizadas se destinaram à alimentação animal.

Registrhou que produz farelo destinado exclusivamente à alimentação animal em cocho ou como sub-produto para fabricação de ração animal, conforme comprova declaração expedida pelo MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (fl. 910), cujo teor transcreveu. Observou que a declaração deixa claro que obteve registro naquele ministério visando apenas o atendimento à previsão contida no Decreto Federal nº 76.986/76 (fls. 912 a 925), que regulamenta a Lei nº 6.198/74, que cuida, exclusivamente, da produção de ração animal e sua distribuição.

Acrescentou que, no rótulo do produto, consta de forma ostensiva a seguinte advertência: “*ingrediente para ração animal*”, rótulo esse homologado pelo MAPA, conforme se conclui do processo de obtenção do registro do produto nesse ministério, de acordo com documentos anexados às fls. 927 a 936. Ressaltou que, no processo em referência, consta seguidas vezes a indicação de que o produto se destina ao uso como ingrediente para alimentação ou componente de ração para aves, suínos, eqüinos, bovinos, ovinos e caprinos, a ser utilizado em cocho ou como ingrediente de ração animal.

Resumindo, afirmou que o moinho não produz farelo apto ao consumo humano e sim destinado à alimentação animal; o produto é registrado no Ministério da Agricultura exclusivamente para essa finalidade; essa informação consta ostensivamente no rótulo do produto; a prova apresentada é literal e perfeita, estando atestada em documento público expedido pelo órgão incumbido da regulamentação e fiscalização da atividade do contribuinte. Isto quer dizer que, técnica e juridicamente, o farelo produzido destina-se tão somente ao consumo animal.

Argumentou que a fiscalização presumiu o desvio da destinação do produto apenas porque os destinatários não têm em sua atividade principal a produção rural, cooperativismo agropecuário, revenda de produtos veterinários ou produção de ração animal. Alegou que, no decorrer da ação

fiscal, não foi estabelecida a responsabilidade do moinho por infração à legislação tributária, nem se apurou qual o destino dado ao farelo pelos seus compradores.

Prosseguindo com o seu arrazoado, aduziu que, se a fiscalização desconfiava que os adquirentes do farelo não o haviam revendido a quem teria dado a destinação possível do produto ou que o empregara ilicitamente na produção de alimentos humanos, deveria fazer a devida apuração sobre quem recaía a desconfiança, desde quando cabe ao Estado o ônus da demonstração da ocorrência da infração. Utilizando-se do art. 112, inciso II do CTN – Código Tributário Nacional, salientou que o contribuinte não pode ser autuado com base em meras suposições, dúvidas ou desconfianças, pois a dúvida aproveita ao contribuinte.

Observou que, do mesmo modo, o transrito § 2º, do art. 20, do RICMS/97, estabelece que o imposto deve ser exigido daquele que desviar a destinação do produto, isto é, o benefício não se aplica à operação que dê ao produto destinação diversa daquela prevista como condição, caso em que a exação recaia sobre o contribuinte que der a saída divergente daquela privilegiada.

Destacou que o contribuinte não tem a obrigação legal de fiscalizar os atos praticados pelos adquirentes, desde quando não tem poder de controle sobre os seus atos e atividades, mesmo porque esse papel deve ser desempenhado pelo Estado, se entender que foi dada à mercadoria destinação diversa daquela à qual se presta. Advertiu que não se pode admitir que, por presunção, seja atribuída ao moinho a prática de ilícito fiscal, com base apenas na atividade principal de seus clientes (revendedores), mesmo porque a prática do ilícito demanda prova.

Lembrou que as presunções decorrem de lei, não havendo, entretanto, lei que preveja presunção relativa à circulação de farelo de trigo como subproduto de ração animal quando adquirida por revendedor, nem existe lei que proíba a comercialização do farelo de trigo a tais pessoas jurídicas. Afirmou que, por outro lado, toda presunção que ocorre na presente questão é favorável ao moinho, por decorrer da documentação expedida pelo Ministério da Agricultura, reconhecendo o registro do farelo de trigo produzido, como subproduto da alimentação animal.

O autuado apresentou, às fls. 938 a 1.511, cópias reprodutivas de notas fiscais, alegando que se referem às operações de saída arroladas na autuação, objetivando comprovar que não ocorreu nenhuma saída destinada a estabelecimento produtor de alimento humano ou que sirva alimentos para pessoas, a exemplo de panificadoras, indústrias de alimentos, restaurantes ou bares.

Ressaltando que a responsabilidade por infração tributária deve corresponder ao descumprimento de um dever jurídico e que no presente caso cumpriu todas as suas obrigações fiscais, a aplicação de penalidade decorrente de ato supostamente praticado por terceiro estabelece uma espécie de responsabilidade objetiva, juridicamente inaceitável. Assim, entendeu que, estando ausentes os elementos que comprovem a participação do moinho na situação suposta, cabe à fiscalização cobrar imposto de quem regularmente realizou venda isenta.

Argüiu que, sendo a operação isenta ou com base de cálculo reduzida, não existe amparo legal pra a exigência posterior do imposto. Neste sentido, transcreveu as ementas concernentes aos julgamentos dos Recursos Especiais de nºs 122.553-SP, 68.087, 457.745, 267.546-MG, 278.324-SC, 183.644-SP, todos emanados do STJ – Superior Tribunal de Justiça.

Afirmou que, em conformidade com o disposto no art. 41, inciso II do RPAF/99, a fiscalização tem a obrigação de instruir o Auto de Infração com todas as provas dos fatos arguidos. Observou, ainda, que, seguindo essa mesma linha, a professora Suzy Gomes Hoffman, amparada na doutrina de Luis Eduardo Schoueri lembra que o art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil, estabelece que o ônus da prova cabe a quem acusa.

O impugnante afirmou que, ao impor uma sanção amparada em suposição, o Estado impõe ao administrado o ônus de comprovar a impropriedade da penalidade e de produzir a prova diabólica, além de estar violando a garantia constitucional à propriedade e de contrariar o devido processo legal, haja vista que ao contribuinte é impossível defender-se através de prova negativa.

Reafirmou que, no presente caso, o ônus da prova é todo da fiscalização. Lembrou, também, que a Constituição Federal de 1988 veda a utilização de presunções e ficções para alcançar o patrimônio do contribuinte através da tributação.

Afirmou que, de acordo com o artigo 37, caput, da CF/88, a administração deve atuar com imparcialidade, analisando a subsunção ou não dos fatos à norma tributária, com base nas provas colhidas ao longo do processo administrativo, evitando, assim, que ocorra parcialidade do agente público e a prática de ato arbitrário. Trouxe à colação, lição a respeito desse tema, colhida da obra “Curso de Direito Constitucional Tributário”, de autoria do tributarista Roque Antonio Carrazza.

Concluiu, asseverando que a autuação é nula de pleno direito, por violar a garantia constitucional ao devido processo legal, por inverter o ônus da prova e impor sanção com base em mera presunção. No mérito, argumentou que inexiste infração à ordem tributária, sendo insubstinentes as infrações 1 e 2, que devem ser canceladas e arquivadas.

Ao tratar a respeito da infração 3, pugnou pela decretação de sua nulidade, sob a assertiva de que a descrição da irregularidade atribuída ao contribuinte é confusa e não permite que dela se extraia o exato sentido e alcance da acusação.

Salientou que, num primeiro momento, o autuante afirmou que se trata de falta de recolhimento do imposto, na condição de substituto passivo tributário, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Em seguida, alegou que o contribuinte recolheu a menos a parcela a ser recolhida por substituição, relativa a operações de terceiros, sugerindo, desse modo, que a hipótese é de infração referente à venda de farinha de trigo, produzida pelo moinho, a outros estados da Federação.

O impugnante enfatizou que a imputação deve ser uma coisa ou outra, tratando de infração relativa à aquisição de mercadorias de outros estados ou de infração correspondente à venda de mercadorias a outras unidades federativas. Não se pode admitir as duas coisas numa infração só, por se tratarem de comportamentos inconciliáveis em uma só conduta.

Argüiu que não é possível compatibilizar com a razão nem com a lógica jurídica uma infração de natureza tributária que se refira, ao mesmo tempo, à aquisição e à venda de mercadorias. A propósito, transcreveu o artigo 39, inciso III do RPAF/99, destacando que o Auto de Infração deve conter a descrição dos fatos de forma clara e precisa, de modo a proporcionar ao contribuinte ampla possibilidade de compreensão do seu teor, de modo a possibilitar a sua defesa. Considerando que a fiscalização incorreu nesse descuido, afirmou que a infração 3 é nula de pleno direito.

Solicitou que fosse decretada a nulidade da autuação no que se refere às infrações 1, 2 e 3 e, no mérito, a sua improcedência, com o consequente cancelamento das exigências e o arquivamento do processo.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 2.841 a 2.845, esclarecendo que, em relação à infração 1, o artigo 20, inciso VI, alínea “f” e o § 2º do RICMS/97, estabelecem que as operações internas com farelo de trigo são isentas tão somente quando destinadas à alimentação animal ou para emprego na fabricação de ração animal. Observou que, dentre as operações realizadas pelo contribuinte, diversas tinham como destinatários estabelecimentos cujas atividades econômicas se referiam ao comércio de produtos alimentícios (mercados), de material de construção, de tintas, de bicicletas e triciclos, de produtos de panificação, de restaurantes, além de associações de defesa e direitos sociais.

Afirmou que, ficando evidenciado que tais operações não eram destinadas à alimentação animal nem à produção de ração animal, visto que as atividades dos adquirentes não guardavam nenhuma correspondência com aquelas exercidas por produtores ou criadores rurais, cooperativas agropecuárias, revendedores de produtos veterinários ou produtores de ração

animal, foi exigido o imposto do autuado, tendo em vista que as saídas de farelo de trigo ocorreram em seu estabelecimento.

Ao tratar sobre a infração 2, registrou que o artigo 79, inciso I, alínea “a” e o artigo. 20, inciso VI, alínea “f” e § 2º do RICMS/97, prevêem a redução da base de cálculo em 60% nas operações de saídas interestaduais de farelo de trigo, quando destinado à alimentação animal ou para emprego como matéria-prima na fabricação de ração animal.

Acrescentou que, de forma igual à que ocorreu na infração anterior, muitas operações realizadas pelo contribuinte se destinavam a estabelecimentos cujas atividades econômicas divergiam daquelas vinculadas ao gozo do benefício, o que resultou na exigência do imposto do autuado, em valor proporcional à redução aplicada de forma indevida, considerando que as saídas de farelo de trigo se deram em seu estabelecimento.

Abordou a respeito da infração 3, concordando que a redação padrão do Auto de Infração à época não contemplava a hipótese da obrigaçāo de antecipação tributária pelo adquirente, na condição de sujeito passivo por substituição, nas aquisições de mercadorias do exterior, relacionadas no anexo 88. Observou que, apesar de ter esclarecido nas peças que compõem o Auto de Infração que a imposição se refere ao recolhimento a menos do ICMS relativo à antecipação tributária sobre as operações de importação de trigo em grãos e de farinha de trigo, a acusação realmente ficou contraditória.

Concluindo, salientou que, em se tratando das infrações 1 e 2, tendo sido constatado que o reconhecimento dos respectivos benefícios fiscais dependia de condições não satisfeitas, o tributo foi considerado devido no momento em que ocorreram as operações sob condição, conforme preconiza o artigo. 11 do RICMS/97, razão pela qual sugere que essas duas infrações sejam julgadas procedentes. Quanto à infração 3, como ocorreu uma falha na lavratura do Auto de Infração, não passível de correção, tendo em vista que a redação padrão utilizada não condiz com o fato concreto em questão, entendeu que esse item devia ser julgado nulo, objetivando a renovação do procedimento fiscal a salvo dos vícios apontados na peça defensiva.

Através do Acórdão JJF nº 0017-01/08, decidiu a 1.ª Junta de Julgamento Fiscal pela Procedência Parcial do Auto de Infração, manifestando-se, quanto às infrações 1, 2 e 3, no sentido de que:

- a) no que pertine às infrações 1 e 2, julgou-as improcedentes, ressaltando que “*Apesar de o autuante ter-se utilizado do § 2º do artigo. 20 do RICMS/97 para reforçar o seu posicionamento frente aos argumentos defensivos, noto que, de forma contrária, o procedimento adotado pelo contribuinte não contraria esse dispositivo, considerando que conforme explicitado acima, o produto fabricado pelo impugnante se destina efetivamente ao uso previsto como condição para gozo do benefício, desde quando está voltado para a utilização como alimento animal e não humano*”; acrescenta que “*O fato da atividade econômica dos destinatários da mercadoria comercializada não se encontrarem relacionados com a aplicação da referida mercadoria não descharacteriza a destinação final dos produtos, não sendo admissível prever que os adquirentes finais irão dar destinação diversa daquela vinculada aos benefícios em discussão*”; ademais, prosseguiu, “*em reforço a esse entendimento o § 1º do mesmo artigo 20, estabelece que '... o benefício fiscal de que cuida este artigo alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final'*”, razão pela qual “*A interpretação dessa disposição me leva a concluir que o simples fato dos adquirentes iniciais dos produtos em questão desempenharem atividades outras, a exemplo do comércio de materiais de construção, de mercado ou de produtos de panificação, não é motivo imperativo para assegurar, categoricamente, que a destinação final das mercadorias não atenderá a condição necessária à fruição dos benefícios utilizados pelo autuado*”;
- b) quanto à infração 3, asseverou que “*ocorreram incoerências quanto da discriminação da imputação, fato argüido pelo impugnante e aceito pelo autuante*”, razão pela qual “*nos moldes como foi apurada a infração, a mesma foi feita sem observação dos requisitos*

*essenciais em respeito à legalidade e à verdade material, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria, ou seja, o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada ao contribuinte"; salienta que "a falta de clareza na indicação dos fatos apontados como geradores da imposição aplicada ao sujeito passivo, bem como a dubiedade na discriminação da irregularidade indicada na autuação, implicam em ofensa ao direito do contribuinte do exercício de ampla defesa, pela incerteza do que a ele esteja sendo imputado, acarretando a nulidade desse item do Auto de Infração, como bem determina o art. 18, inciso IV, alínea "a" do RPAF/99"; por fim, recomendou à autoridade fazendária que determine a renovação do procedimento, a salvo de falhas, como determina o artigo 156, do RPAF/99.*

## VOTO

Cinge-se o Recurso de Ofício, como já dito, à análise e apreciação das infrações 1, 2 e 3, tendo em vista que a infração 4 foi reconhecida e teve o seu valor parcelado pelo autuado.

Reforma alguma merece a Decisão recorrida.

No que tange às infrações 1 e 2, restou comprovado que o procedimento adotado pelo contribuinte não contraria o quanto disposto no § 2º, do art. 20, do RICMS/97, especialmente porque o produto fabricado pelo impugnante se destina efetivamente ao uso previsto como condição para gozo do benefício, visto que está voltado para a utilização como alimento animal e não humano.

Ademais, como corretamente asseverou o julgador de Primeira Instância "*O fato da atividade econômica dos destinatários da mercadoria comercializada não se encontrarem relacionados com a aplicação da referida mercadoria não descharacteriza a destinação final dos produtos, não sendo admissível prever que os adquirentes finais irão dar destinação diversa daquela vinculada aos benefícios em discussão*", sendo este, inclusive, o teor do quanto disposto no § 1º, do mesmo artigo. 20, acima referido.

Daí porque o simples fato dos adquirentes iniciais dos produtos em questão desempenharem atividades outras, a exemplo do comércio de materiais de construção, de mercado ou de produtos de panificação, não pode se constituir em motivo determinante de que a destinação final das mercadorias não atenderá a condição necessária à fruição dos benefícios utilizados pelo autuado.

Insubsistente, portanto, as aludidas infrações.

De referência à infração 3, correta a Decisão recorrida. Isso porque restaram evidenciadas as incoerências, quando da discriminação da imputação, fato que, inclusive, foi acatado pelo autuante.

Assim, tendo em vista que a infração foi feita sem observação dos requisitos essenciais em respeito à legalidade e à verdade material, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria, evidente que o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada ao contribuinte.

É inquestionável que a falta de clareza na indicação dos fatos apontados, como geradores da imposição aplicada ao sujeito passivo, bem como a dubiedade na discriminação da irregularidade indicada na autuação, implicam em ofensa ao direito do contribuinte do exercício de ampla defesa, pela incerteza do que a ele esteja sendo imputado, resultando a nulidade da infração 3, em face do que preceitua o art. 18, inciso IV, alínea "a" do RPAF/99.

Outrossim, recomenda-se à autoridade fazendária a renovação do procedimento, a salvo de falhas, à luz do artigo 156, do RPAF/99.

*Ex positis*, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício apresentado.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207140.0019/07-8, lavrado contra **MOINHO CANUELAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.389.125,77**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos. Recomendada a renovação do procedimento fiscal em relação ao item julgado nulo.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO - RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE- REPR. PGE/PROFIS