

**PROCESSO** - A. I. Nº 293575.0601/08-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LATICÍNIO MAIS VIDA LTDA.  
**RECORRIDOS** - LATICÍNIO MAIS VIDA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0159-04/11  
**ORIGEM** - INFAC EUNÁPOLIS  
**INTERNET** - 21/09/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0263-12/12

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração parcialmente reconhecida. Valor reduzido em face de exclusão de valores cujo não recolhimento não se acha provado nos autos e de aquisição de mercadorias não sujeitas ao ICMS decorrente de diferença entre as alíquotas internas e interestaduais. Infração caracterizada e parcialmente subsistente. 2. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL RELATIVO À MERCADORIAS UTILIZADAS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS, CUJAS SAÍDAS OCORREM ISENTAS DE TRIBUTAÇÃO. Exigência fiscal com base em apuração fundada nos arts. 97, I e 100, I e II, do RICMS-BA. Infração caracterizada. Débito parcialmente reconhecido pelo sujeito passivo. Refeitos os cálculos, foi reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO. USO DE CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO A MAIS QUE O PERMITIDO EM LEI. O crédito de direito só alcança saídas de mercadorias indicadas no art. 87, XXVIII do RICMS-BA. Exigência fiscal com base em apuração fundada nos arts. 96, XXIV c/c o 87, XXVIII do RICMS-BA. Valor reduzido por exclusão de valores incorretamente considerados creditados. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO CONHECIDO. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator quanto à infração 2. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário, decorrentes da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração que abrange 04 imputações fiscais. A 4ª JJF, tendo em vista o voto que modificou o montante lançado no Auto de Infração de R\$ 262.392,48 para R\$ 231.394,25, por conta da desoneração das infrações 1 e 3, recorreu de ofício da sua Decisão para uma das CJF do CONSEF, 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 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000 e quanto ao Recurso Voluntário cinge-se, apenas em relação à infração 2.

Dessa forma, os Recursos têm como objetos as infrações 1, 2 e 3, abaixo transcritas:

*Infração 01: Deixou de recolher ICMS no valor de R\$ 44.866,69 decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas para consumo do estabelecimento;*

*Infração 02: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$ 163.323,62, relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização de produtos cujas saídas subsequentes ocorreram com isenção do imposto;*

*Infração 03: Utilizou crédito fiscal presumido no valor de R\$ 40.625,37, superior ao permitido na legislação em vigor;*

A 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal exarou a seguinte Decisão:

“(...)

*De logo, em face do expresso reconhecimento de seu cometimento por parte do impugnante, constato não ser objeto de lide a infração 04. Infração procedente.*

(...)

*Em face da disposição contida no art. 154 do RPAF-BA, apreciarei primeiramente a questão preliminar suscitada.*

*Não obstante perceber que a superação da nulidade suscitada se completará com a oportuna análise de mérito da infração, uma vez que o impugnante inadvertidamente mesclou na preliminar razão também de mérito, considerando que o lançamento tributário de ofício se completa no conjunto dos diversos procedimentos, papéis de trabalho, demonstrativos e documentos autuados, não observo qualquer incongruência entre a infração imputada e sua tipificação, tendo em vista que nas planilhas relativas à infração observa-se que o crédito presumido de direito foi calculado conforme a disposição do art. 96, XXIV do RICMS-BA, e o valor exigido equivale ao tido como indevido. Consequentemente houve repercussão no imposto recolhido infringindo aos arts. 97, I, 100, I, II e 124, do RICMS-BA. Portanto, em concreto não há imprecisão quanto ao escopo da autuação, estando a infração devidamente evidenciada no composto dos autos, nela não existindo a confusão que o impugnante alega, aspecto que, inclusive, será abordado na análise de mérito.*

*De todo modo, vejo que o PAF está revestido das formalidades legais, estando nele determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações, sendo indicados os dispositivos legais infringidos, não estando presentes quaisquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, pois que a exigência fiscal está fundamentada em diplomas legais vigentes e em demonstrativos e documentos dos quais foram dadas cópias ao autuado, de modo a possibilitar-lhe – como fez – o exercício do contraditório com plena garantia da ampla defesa sem o mínimo cerceio de seu direito. Assim, em momento algum detectei ofensa ao devido processo legal, uma vez que foi facultado ao contribuinte o direito de audiência, tendo ele contraditado todo o lançamento em manifestações inequívocas de pleno entendimento das acusações, razões pelas quais afasto a nulidade suscitada.*

*Superada a questão preliminar, passo a analisar o mérito das infrações.*

(...)

*O autuado reconhece devida parte da exigência decorrente da infração 02 no que se refere ao creditamento indevido do ICMS pago nas aquisições de embalagem destinada ao leite pasteurizado cuja saída é isenta de tributação pelo ICMS, mas discorda da metodologia de proporcionalidade (rateio) utilizada pelo autuante, destacando que, mesmo nos meses que não houve compras da embalagem atribuiu-se valores de estorno. Em manifestação posterior, disse que o autuante inovou na discussão ao inserir “mercadorias com redução de base de cálculo”, quando a lide do tópico envolve exclusivamente produto isento, que, no caso, é “leite pasteurizado”.*

*Por sua vez, o autuante defende a metodologia adotada conforme exposta nas planilhas de fls. 33, 37 e 41, afirmado que o autuado, além de não estornar os créditos relativos às saídas isentas, estava se creditando a mais do que o ICMS destacado nas notas fiscais de entrada.*

*Observando os autos e conforme afirma o impugnante, vejo que o mix de comercialização do contribuinte autuado (leite pasteurizado, queijos, iogurtes, bebidas lácteas e manteigas) contempla mercadorias com saídas isentas de tributação e com base de cálculo reduzida. Neste caso, considerando que a redução de base de cálculo é espécie de isenção na modalidade parcial, a razão de direito cabe ao autuante, pois não se trata de um custo direto que não cabe rateio como quer o autuado, uma vez que o art. 97 do RICMS-BA veda ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados: I - para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço: a) não forem tributadas ou forem isentas do imposto, sendo essa circunstância previamente conhecida; b) forem tributadas com redução de base de cálculo, hipótese em que o valor da vedação será proporcional à redução.*

*Em complemento a este assunto, o art. 100 do mesmo regulamento reza que o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso: I - forem objeto de operação ou*

*prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço; II - forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução.*

*Assim, no aspecto factual, agiu corretamente o autuante ao proporcionalizar a partir dos registros fiscais do autuado as saídas de mercadorias isentas e com base de cálculo reduzida para calcular o crédito de direito do contribuinte e, consequentemente, exigir o valor relativo ao estorno de crédito que de modo próprio ele deveria ter efetuado oportunamente e não o fez. Portanto, pelas razões expostas, as alegações defensivas, bem como os números contrastantes que o autuado apresenta na impugnação não servem para elidir os valores apurados, pois que os valores exigidos decorrem dos próprios livros e documentos fiscais do contribuinte autuado. Infração mantida, preservando-se o demonstrativo de débito original.*

*Diante de todo o exposto, voto pela PROCÊDENCIA PARCIAL do Auto de Infração, mantendo-se integralmente as infrações 02 e 04 e parcialmente subsistentes as infrações 01 e 03, conforme anteriormente exposto, devendo ser homologado o valor já recolhido.”*

A 4<sup>a</sup> Junta recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

O autuado, ora recorrente, acatou a Decisão da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que reduziu os valores exigidos nas infrações 1 e 3, e a manutenção da infração 4, porém interpôs Recurso Voluntário, a respeito à exigência contida na imputação de nº 2.

Em sede de preliminar, o recorrente argumentou que de acordo com a informação prestada pelo autuante, pode-se notar que este não elaborou o demonstrativo determinado na diligência fiscal, o qual pudesse explicitar as saídas isentas, tributadas, com base de cálculo reduzida, os créditos de energia elétrica, além do crédito relativo ao ICMS pago por substituição tributária. Desta forma, a falta do referido demonstrativo vem a prejudicar o direito de defesa, o que por sua vez não atende o devido processo legal, com evidentes vícios formais e materiais que levam à nulidade da infração.

Arguiu preliminarmente que o demonstrativo é imprescindível para se comprovar a suposta infração, de acordo com o RPAF, Decreto nº 7.629/99, em seu art. 41, II, peça esta que discrimina as mercadorias que, efetivamente, saíram com o benefício da isenção. Ressaltou que a única presunção de infração, presente na Legislação Tributária, que obriga o réu a elidir a acusação que lhe é feita, são as relativas à “ocorrência de saldo credor de caixa, suprimento de caixa de origem não comprovada, manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes e entradas de mercadorias não contabilizadas”.

Ressaltou o recorrente que o autuante não transmite segurança ao imputar a infração de falta de estorno de crédito fiscal, uma vez que na infração nº 2, exigiu o estorno de crédito em relação às mercadorias isentas, já na informação fiscal exige o estorno de créditos de mercadorias isentas e com base de cálculo reduzidas, causando insegurança jurídica ao recorrente por não saber do que se defender. Argumentou que a necessidade de segurança nas relações tributária é indiscutível, devendo respeitar o art. 5º, inciso XXXVI, da nossa Constituição Federal que transparece a dependência, o entrelaçamento da segurança com outros direitos e garantias constitucionais.

Tendo em vista o supracitado dispositivo, arguiu que se verifica a total falta de clareza sobre a infração, fazendo imperar a necessidade de ser declarada nula, nos termos do RPAF, art. 18, II e IV e de acordo com o entendimento do CONSEF.

De acordo com a peça recursal, a 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal deixou de observar o devido processo legal, sem observar que houve mudança de fulcro da autuação que exigia o estorno das mercadorias isentas e passou a exigir estorno de mercadorias com redução de base de cálculo. Afirmou que a mudança no fulcro da autuação, sem a reabertura do prazo de defesa, acarreta a nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa do contribuinte que deveria conhecer, precisamente, a acusação contra si lançada para produzir provas eficazes à impugnação da autuação, sendo este também o entendimento da CONSEF/BA.

Por fim, no mérito, aduziu que tem o direito assegurado constitucionalmente de deduzir a título de crédito do ICMS o valor pago na operação anterior, respeitando a sua não cumulatividade. Por este motivo, ao imputar-lhe a infração, que no presente caso é o estorno de crédito por ter as mercadorias saído com isenção, deve obrigatoriamente elaborar demonstrativo discriminando as mercadorias que foram alienadas com isenção, separando das que saíram com base de cálculo reduzida, não tributadas e as que foram alienadas sem nenhuma destas hipóteses, ou seja, saíram com alíquota normal, a fim de saber quanto o contribuinte deve pagar. Ressaltou que o princípio da não cumulatividade visa preservar o contribuinte de políticas arrecadadoras abusivas, tendo como meta principal assegurar o direito do contribuinte de arcar com o tributo efetivamente devido.

Em seguida, os autos foram encaminhados para Parecer opinativo da PGE/PROFIS. De acordo com o Parecer da i. Procuradora, Dra. Maria Dulce Baleiro Costa, o argumento recursal de mudança do fulcro da autuação não merece prosperar, sendo que o entendimento do CONSEF é de que redução de base de cálculo é uma espécie de isenção, e por essa razão o gênero isenção, indicado na autuação já contempla a espécie redução de base de cálculo, sendo este também o entendimento já sustentado pela PGE/PROFIS, não havendo desta forma, inovação por parte da recorrida.

Diante do exposto, opinou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário – Infração 2)**

Compulsando os autos verifico que deve ser apreciado apenas o Recurso Voluntário, já que o Recurso de Ofício não pode ser conhecido por esta e. 2<sup>a</sup> CJF, já que o valor desonerado é inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), nos termos ora previstos no RPAF/BA do CONSEF.

Recurso de Ofício não conhecido.

Assim sendo, após análise do teor da peça recursal, constato que o recorrente, em sede de preliminar, insurge-se contra a subsistência da infração 2, haja vista que a mesma contém vícios procedimentais, ou seja, segundo o Auto de Infração (AI), o contribuinte recorrente estava sendo autuado por ter deixado de efetuar o estorno de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização de produtos cujas saídas se deram com isenção do ICMS, sem considerar as saídas com base de cálculo reduzida, as saídas de mercadorias com ICMS ST, os créditos de energia elétrica e as saídas tributadas pelo regime normal.

Todavia, a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, ao seu ver, deixou de observar o devido processo legal, sem observar que houve mudança de fulcro da autuação que exigia o estorno das mercadorias isentas e passou a exigir também estorno de mercadorias com redução de base de cálculo. Portanto, entende que tal mudança no fulcro da autuação, sem a reabertura do prazo de defesa, acarreta a nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa do contribuinte que deveria conhecer, precisamente, a acusação contra si lançada para produzir provas eficazes à impugnação da autuação, afora a imprecisão da efetiva infração.

De fato, a imputação fiscal capitulada no Auto de Infração foi uma e o procedimento fiscal adotado para fins de lançamento de ofício em relação à infração em combate foi outra. É incontroverso que o autuante não se ateve apenas às entradas das mercadorias isentas, mas estendeu-se a aquelas com base de cálculo reduzida. Ora, estas não estão isentas, apenas gozam de benefício da isenção parcial, figura jurídica distinta da isenção.

Ao rigor jurídico, estou cônscio que houve uma mudança no fulcro da autuação que, ainda que não tenha impossibilitado a defesa em sede de Recurso, traz no seu bojo um vício que inquinha de nulidade esta imputação fiscal, à luz do que preceitua o art. 18, nos seus incisos II e IV, bem como o art. 39, inciso III, pois no momento da impugnação exordial havia uma incongruência entre o teor da infração e o que foi considerado para efeito do lançamento de ofício, como reza na informação fiscal do autuante, onde está patente que ele está considerando as entradas de

mercadorias com redução da base de cálculo. Ademais, o autuante não observou o quanto preceitua o art. 41 do RPAF/BA, no sentido de que o Auto de Infração deve estar acompanhado “dos demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido”.

Isto gera, indubitavelmente, uma insegurança ao contribuinte, que tem rebatimento no seu direito de defesa, inclusive pelo fato de não ter sido aberto prazo para que o mesmo se defendesse inicialmente do que de fato estava sendo acusado, ferindo-se assim os princípios basilares do devido processo legal, do direito a ampla defesa e ao contraditório. Nesta esteira, têm-se vários julgados realizados em ambas as Câmaras de Julgamento Fiscal deste e. CONSEF que trilham o mesmo entendimento esposado neste voto.

Por conseguinte, entendo que a infração é NULA.

Isto posto, resta-me, em benefício da dúvida, afastar a infração 2 contida na autuação, sem que caiba o refazimento da ação fiscal, já que o parágrafo 1º do RPAF/BA só prevê o saneamento de um Auto de Infração em casos de eventuais incorreções ou omissões. Contudo no caso em foco, estamos diante de um vício insanável, fruto da mudança do fulcro da autuação da infração 2 nos termos já susomencionados.

Por conseguinte, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar NULA a infração 2, objeto da peça recursal.

#### **VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infração 2)**

Este voto refere-se apenas à imputação 2 do Auto de Infração, objeto do Recurso Voluntário.

Com a devida vênia, uso discordar do voto do ilustre Conselheiro Relator.

Na realidade, é cediço neste Conselho de Fazenda que, tal como exposto no voto da decisão *a quo*, a redução de base de cálculo é espécie de isenção parcial, posto que também reduz a carga tributária incidente sobre operação que, de outra sorte, seria integralmente tributada. Assim, não houve mudança de fulcro da autuação. Ademais, ao iniciar o seu brilhante voto o digno Conselheiro Relator também constatou, conforme cita, que não houve impedimento ao exercício de defesa do contribuinte em sede recursal, face à circunstância de ter sido considerada a redução da base de cálculo como espécie de isenção parcial.

Por outro lado, tanto o contribuinte entendeu a imputação, e teve acesso aos demonstrativos e cálculos efetuados pelo autuante, que dela se defendeu no mérito, inclusive reconhecendo em parte o cometimento da irregularidade na mesma apontada pelo Fisco.

Por conseguinte, entendo não subsistir a alegação de nulidade por cerceamento de defesa em relação à Infração 2.

Quanto à análise de mérito desta imputação 2, verifico que a junta de Julgamento Fiscal procedeu ao exame da matéria e verificou que o artigo 100 do RICMS/BA prevê que o contribuinte deverá estornar, ou anular, o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços às mesmas correspondentes, quando as mercadorias, ou os serviços, ou forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço; ou forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução.

Assim explicando, deliberou a JJF no sentido de que agira corretamente o autuante ao calcular e aplicar critério de proporcionalidade, com lastro nos registros fiscais do sujeito passivo, em relação às saídas de mercadorias isentas, e saídas com base de cálculo reduzida, para calcular o crédito fiscal a que tinha direito o contribuinte, consequentemente exigindo o valor relativo ao estorno de crédito que não fora realizado pelo sujeito passivo.

A JJF também observou que os números que o autuado apresentara na impugnação não serviriam para elidir os valores apurados, porque os valores exigidos decorreram dos dados dos livros e documentos fiscais do próprio contribuinte, e afinal julgaram procedente a imputação.

Entendo não merecer reparo a decisão recorrida quanto ao mérito da Infração 2, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, mantendo assim a Decisão de primeiro grau.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO CONHECER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 293575.0601/08-7, lavrado contra LATICÍNIO MAIS VIDA LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$231.394,25, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “e” e “f” e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor já recolhido.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infração 2) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário – Infração 2) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de agosto de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário – Infração 2)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário – Infração 2)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS