

**PROCESSO** - A. I. Nº 299389.0001/15-2  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - VERDÃO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0052-05/18  
**ORIGEM** - INFAZ JUAZEIRO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 07/06/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0107-11/19

**EMENTA:** ICMS. REFORMA DE JULGAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO ACATAMENTO DA NULIDADE. NOVA DECISÃO. Presentes as condições necessárias à adoção das medidas pertinentes para o cálculo do valor efetivamente devido. Reformada a Decisão de Primeira Instância, que concluiu pela nulidade do Auto de Infração. Retornam os autos à instância de piso para novo julgamento. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra Decisão da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0052-05/18), que julgou Nulo o Auto de Infração, lavrado no dia 24/02/2015 para exigir crédito tributário no valor de R\$382.678,19, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação assim discriminada no Acórdão recorrido, *in verbis*:

*“(…) falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Valores resultantes de ajuste no Registro de Apuração do ICMS, tendo em vista a falta de estorno de créditos vinculados às saídas de mercadorias isentas”.*

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 20/03/2018 e decidiu pela Nulidade de forma unânime, nos termos a seguir reproduzidos (fls. 180 a 186):

### “VOTO

*Inicialmente verifico que o lançamento tributário preenche todas as formalidades necessárias para a sua validade, tais como as previstas nos arts. 39 a 47, que constituem o Capítulo III, “DO AUTO DE INFRAÇÃO”, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99). E por estar em consonância com essas normas legais, apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais. Ademais, os princípios do contraditório e da ampla defesa foram observados, sendo que o sujeito passivo foi intimado e teve ciência de todos os atos processuais que ocorreram na presente lide, e pode se manifestar nos prazos legais que lhe foram concedidos, tudo em conformidade com a legislação que rege o processo administrativo fiscal.*

*Quanto ao fato de ter havido equívoco no enquadramento legal dos dispositivos infringidos, este fato não leva à declaração de nulidade da autuação, mormente quando o sujeito passivo entendeu perfeitamente a acusação que lhe foi atribuída, e pode de forma ampla prestar o seu direito de defesa, o que denota que não houve prejuízos para o seu exercício.*

*Outrossim, o Art. 19 do RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, dispõe que “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção de dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”*

*Portanto, por ter o lançamento atendido, em sua formalidade aos requisitos legais para o seu ingresso no mundo jurídico, passo à apreciação do mérito da infração.*

*No mérito, está sendo exigido ICMS em razão da falta de recolhimento nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. O autuante encontrou os valores referentes aos meses de junho a outubro de 2014, como resultado de ajuste no Registro de Apuração do ICMS, tendo em vista a falta de estorno de créditos vinculados às saídas de mercadorias isentas em conformidade com os demonstrativos de fls. 04 a 05 do PAF.*

*Dessa forma, calculou a proporcionalidade das saídas internas, isentas, conforme o Registro de Saídas, e com base nos percentuais encontrados efetuou o cálculo dos créditos não estornados.*

*O defendente, na pessoa de seu patrono legalmente constituído, inconformado com os valores encontrados na infração por entender incorreta a metodologia adotada pelo autuante, questiona como pode estornar créditos de ICMS de produtos beneficiados por saídas isentas, se estes produtos ainda não saíram. Traz uma extensa planilha relativa ao mês de janeiro de 2014, na qual relaciona os produtos que foram comercializados*

*internamente, mas que não houve a entrada no mês do respectivo produto. Assevera que o mesmo equívoco ocorreu, por parte do autuante, nos meses de março a outubro de 2014.*

*O autuante, por outro lado, ao prestar as duas informações fiscais, fls. 103/104 e 112/113 mantém a procedência do Auto de Infração.*

*Tendo em vista que o sujeito passivo, inconformado, ratifica integralmente a defesa apresentada, pois assevera que transmite todas as informações de sua atividade à SEFAZ, mensalmente, via SPED fiscal, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou que o PAF fosse diligenciado à ASTEC.*

*Assim, diante da controvérsia quanto à fórmula de cálculo que deve ser utilizada para efetuar o estorno de créditos vinculados às saídas de mercadorias isentas, foi solicitado que o diligente se posicionasse quanto à correta apuração dos estornos de créditos que são devidos nos meses objeto da autuação. Assim, após o posicionamento sobre como deveria ser efetuado o estorno de crédito em decorrência das saídas isentas, caso houvesse alterações no demonstrativo elaborado pelo autuante, pediu-se que novos demonstrativos fossem trazidos ao PAF, bem como o de débito.*

*Diligente da ASTEC elabora o Parecer ASTEC Nº 0064/2017, fls. 140 a 142, com referência à correta apuração dos estornos de créditos que são devidos nos meses objeto da autuação.*

*Aduz o diligente que, como se observa à fl. 05, o autuante ao refazer a conta corrente fiscal do contribuinte, efetuou o levantamento das saídas isentas, conforme consta no CD à fl. 06, incluindo os estornos de crédito que entendeu serem devidos, apurados à fl. 04, aplicando a proporcionalidade, considerando que todas as mercadorias isentas que entraram no estabelecimento em um determinado mês saíram dentro do próprio mês.*

*Analizados os demonstrativos do autuante e os arquivos das saídas do autuado que se encontram em mídia (CD), à fl. 06, entende o diligente que o procedimento adotado pelo autuante de que o cálculo na forma realizada foi a única maneira possível de realização dos estornos não é cabível, desde quando o contribuinte transmite mensalmente todas as informações via SPED Fiscal, inclusive com relação às movimentações de itens.*

*Além disso, na fl. 05, quadro “Cálculo do Imposto”, quando apurou a diferença a recolher nos meses de junho/2014 a outubro/2014, encontrou diferenças conforme a seguir:*

*[Planilha de fl. 185].*

*Apona que as diferenças corretas seriam:*

*[Planilha de fl. 185].*

*Ou seja, os valores apurados nos meses de junho/2014 a outubro/2014 foram sendo acumulados.*

*Ressalta que os cálculos do autuado foram apurados conforme Livros de Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias, fls. 143/164.*

*Em contato com a contadora do autuado, foi informado que a empresa adquire mercadorias isentas no mercado interno, bem como em outros Estados, e são registradas com imposto ou com isenção do imposto, a depender do produto.*

*Mercadorias adquiridas fora do Estado como adubos e fertilizantes, gozam de benefício de 30% a 60%.*

*As alíquotas são variáveis, existindo as que são beneficiadas por convênios.*

*Nas saídas o procedimento é idêntico, ou seja, são aplicadas as alíquotas a depender do produto. As alíquotas também são variáveis (4%, 7%, 12% e 17%), existindo ainda as que são beneficiadas por convênios.*

*Conclui: “Atendido ao quanto solicitado conforme explanação acima, tendo analisado os demonstrativos do autuante e os arquivos das saídas do autuado que se encontram em mídia (CD) à fl. 06, entendendo que o procedimento adotado pelo autuante de que o cálculo na forma realizada foi a única maneira possível de realização dos estornos, não é cabível, desde quando o contribuinte transmite mensalmente todas as informações via SPED Fiscal, inclusive com relação às movimentações dos itens.”*

*Diante do Parecer da ASTEC, o qual se encontra explanado acima, concluo que a infração, na forma em que foi apurada encontra-se eivada de equívocos, não podendo ser determinado o montante do débito tributário sem que haja uma completa revisão da autuação, que deve ser feita, consoante determinação da INFAZ Juazeiro, e em conformidade com os dispositivos contidos no RICMS, tais como:*

*Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

*§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.*

*§ 4º Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização, fabricação, produção,*

*extração, geração ou prestação, conforme o caso, de mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, Materiais de embalagem, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados.*

§ 5º Na determinação do valor a ser estornado, observar-se-á o seguinte:

*I - não sendo possível precisar a alíquota vigente no momento da entrada ou da aquisição da mercadoria ou da utilização do serviço, ou se as alíquotas forem diversas em razão da natureza das operações ou prestações, aplicar-se-á a alíquota das operações ou prestações preponderantes, se possível identificá-las, ou a média das alíquotas relativas às diversas operações de entrada ou às prestações contratadas, vigentes à época do estorno, sobre o preço mais recente da aquisição do mesmo tipo de mercadoria ou do serviço tomado;*

*II - quando houver mais de uma aquisição ou prestação e não for possível determinar a qual delas corresponde a mercadoria ou o serviço, o crédito a ser estornado deverá ser calculado mediante a aplicação da alíquota vigente na data do estorno, sobre o preço mais recente da aquisição do mesmo tipo de mercadoria ou do serviço tomado.*

§ 6º A obrigatoriedade do estorno do crédito estende-se ao imposto incidente sobre as prestações de serviços de transporte e de comunicação relacionados com mercadoria que vier a ter qualquer das destinações ou ocorrências mencionadas neste artigo.

*Deste modo, por não haver segurança quanto ao cometimento da infração em decorrência dos cálculos efetuados para a suposta falta de estorno de créditos vinculados às saídas de mercadorias isentas, fato constatado pelo diligente da ASTEC e ratificado no Parecer de fls. 140/142, voto pela nulidade do presente Auto de Infração.*

*Represento à autoridade fazendária para que o lançamento seja refeito nos moldes corretos para a apuração dos estornos de créditos vinculados às saídas de mercadorias isentas, conforme determina o Art. 21 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99): A autoridade que decretar a nulidade deverá mencionar os atos atingidos, determinando ou recomendando, se for o caso, a repetição dos atos, a salvo de falhas.*

*Voto pela NULIDADE do Auto de Infração”.*

Em decorrência de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 5ª JJF recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão nº 0052-05/18.

## VOTO

A acusação foi assim descrita na peça inicial do Auto de Infração:

*“Deixou de recolher o ICMS no (s) prazo (s) regulamentar (es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Valores resultantes de ajuste no Registro de Apuração do ICMS, tendo em vista a falta de estorno dos créditos vinculados às saídas de mercadorias isentas”.*

Ao se defender, o contribuinte suscitou nulidade às fls. 15 a 19, em razão do enquadramento nos artigos 2º, I e 32 da Lei nº 7.014/1996 c/c art. 332, I do RICMS-BA/2012. Insurgiu-se também contra o dispositivo legal relativo à multa de 60% (art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996).

O autuante apresentou justificativas à fl. 112, alegando a ocorrência de falhas no sistema de informática destinado à emissão do Auto de Infração (SEAI).

Com efeito, o início da descrição (*“Deixou de recolher o ICMS no (s) prazo (s) regulamentar (es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios”*) e a capitulação não guardam relação direta com os fatos constatados, que, na verdade, seriam melhor discriminados como falta de estorno dos créditos fiscais das entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram sob o abrigo da isenção.

No entanto, não se pode deixar de anotar que na própria descrição das ocorrências o auditor informou que se trata de *“valores resultantes de ajuste no Registro de Apuração do ICMS, tendo em vista a falta de estorno dos créditos vinculados às saídas de mercadorias isentas”*, contra o que o sujeito passivo se defendeu com riqueza de detalhes, o que se pode observar às fls. 19 a 86, das quais consta uma minuciosa descrição do método de apuração utilizado pelo Fisco (vide planilhas e comentários de fls. 20 a 23).

Os artigos 2º, I e 32 da Lei nº 7.014/1996 e 332, I do RICMS-BA/2012 – apesar de não guardarem uma relação que se possa chamar de direta -, não deixam de ter pertinência com a irregularidade constatada. Cuidam da incidência e do recolhimento do tributo em análise.

O fiscalizado, ao descumprir a obrigação de efetuar os estornos proporcionais, de forma mediata, também violou as normas ali contidas (nos artigos 2º, I e 32 da Lei nº 7.014/1996 e 332, I do RICMS-BA/2012).

A JJF decidiu com acerto ao não acatar esta específica tese defensiva, pois não há nulidade sem prejuízo. Além disso, o Processo Administrativo Fiscal não tem o mesmo nível de formalidade que caracteriza o judicial. Não deve ser revestido de um rigor a ponto de impossibilitar a constituição do crédito, pois isso caracterizaria afronta ao interesse público e à moralidade.

Ao invés de exigir diretamente os créditos não estornados ou as suas respectivas multas, estas últimas na hipótese de inexistência de repercussão econômica, o autuante lançou os valores na apuração mensal do ICMS, nos termos muito bem explicados pelo recorrido às fls. 19 a 23 (vide planilha “CÁLCULO DO IMPOSTO A RECOLHER, EM CONSEQUÊNCIA DA FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITOS REFERENTES ÀS SAÍDAS ISENTAS” de fl. 22), e exigiu valores apenas nos meses em que os saldos se tornaram devedores: junho a outubro de 2014.

A contenda residiu no fato de os estornos terem sido calculados pelo autuante com base nas proporções das saídas isentas dos próprios meses em que ocorreram as entradas. O auditor afirmou que essa foi a única forma possível de apurar, com o que o autuado não concordou, sob a alegação de que as mercadorias não necessariamente saem nos mesmos meses em que entram (fl. 23).

Em virtude da referida controvérsia, às fls. 136/137, a Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência à ASTEC, com a solicitação de que se informasse qual é a fórmula de cálculo correta nas hipóteses de estornos de créditos atinentes às saídas isentas: “*como efetuar o estorno de crédito em decorrência das saídas isentas*”.

Com a devida licença, tal questionamento não foi respondido no Parecer ASTEC nº 00064/2017, de fls. 140 a 142.

O i. diligente limitou-se a apontar os equívocos cometidos pela Fiscalização no cálculo do imposto, a exemplo do acúmulo de valores a que se reportou à fl. 141, bem como a consignar que o procedimento adotado “*não é cabível, desde quando o contribuinte transmite mensalmente todas as informações via SPED Fiscal, inclusive com relação às movimentações dos itens*”.

Foi dito no citado Parecer, à fl. 141, que os “*cálculos do autuado (...) foram apurados conforme Livros de Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias, fls. 143/164*”. Ocorre que tais documentos, de fls. 143 a 164, comprovam que, apesar de ter efetuado operações de saídas isentas, o recorrido não estornou créditos no período fiscalizado, seja por meio da forma preconizada pelo auditor, seja com o uso de qualquer outro meio que eventualmente entendesse ser o correto.

Ademais, não existem sequer indícios de que a sociedade empresária tenha observado o quanto disposto no §2º do art. 312, I do RICMS-BA/2012:

*§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.*

Por conseguinte, não há a incerteza acerca do cometimento da irregularidade, mas indefinição relativa ao montante do débito, que pode ser saneada com a tomada das medidas cabíveis.

Uma vez não respondido o questionamento sobre “*como efetuar o estorno de crédito em decorrência das saídas isentas*”, apesar da constatação dos equívocos na metodologia de apuração, que é uma questão de mérito e não de validade do ato administrativo, concluo pelo desacerto do julgamento pela nulidade do Auto de Infração.

Correta, sim, seria a adoção das medidas necessárias ao cálculo da quantia efetivamente devida.

Uma vez presentes as necessárias condições ao julgamento do mérito da lide, não tendo ocorrido, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, com a declaração da NULIDADE da Decisão recorrida, determinando o retorno dos autos à Junta de Julgamento Fiscal para nova deliberação.

## VOTO DIVERGENTE

Entendemos que, conforme consta do Parecer da ASTEC, a infração, na forma em que foi apurada encontra-se eivada de equívocos, não podendo ser determinado o montante do débito tributário sem que haja uma completa revisão da autuação, que não pode ser feita neste mesmo procedimento, conforme determina o § 1º do Artigo 18 do RPAF-Ba.

Destaco o trecho a seguir do voto do Relator para divergir da sua conclusão: “*não há a incerteza acerca do cometimento da irregularidade, mas indefinição relativa ao montante do débito, que pode ser saneada com a tomada das medidas cabíveis*”. (grifo não original)

O saneamento pretendido, só encontra amparo legal, quando é possível determinar a natureza da infração, o autuado e o **montante do débito tributário** (grifo nosso), conforme determina o § 1º do artigo 18 do RPAF-Ba, abaixo transcrito:

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

Observe que este dispositivo estabelece que devem estar presente as três condições - *seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário*. Portanto, na ausência de uma destas três condições, que no presente caso é a impossibilidade de se determinar o montante do débito tributário, não é possível corrigir esta falha do Auto de Infração, como pretendido pelo nobre Relator, por afrontar o dispositivo legal citado.

Desta forma, o lançamento deverá ser refeito, da forma correta, para a apuração dos estornos de créditos vinculados às saídas de mercadorias isentas, conforme determina o Art. 21 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).

Concluo Negando Provimento ao Recurso de Ofício apresentado, para manter a Decisão de piso pela NULIDADE do Auto de Infração conforme fundamentação exposta no Parecer da ASTEC de fls. 140/142.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **299389.0001/15-2**, lavrado contra **VERDÃO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS LTDA.**, com a determinação do retorno dos autos à Junta de Julgamento Fiscal para nova deliberação.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Carlos Antonio Borges Cohim Silva, Laís de Carvalho Silva e Elde Santos de Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS