



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº 141 /2010
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO
5ª SESSÃO EXTRAORDINÁRIA EM: 25/03/10
PROCESSO Nº.: 1/4137/2004
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200412105
RECORRENTE: NESTLÉ BRASIL LTDA
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTES: Antônio Maia Gondim Filho e Wilder Barbosa Saraiva
MATRÍCULAS: 005.331-1-4 e 037.959-1-8
RELATORA: Conselheira Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias

EMENTA: ICMS – 1. FALTA DE RECOLHIMENTO – 2. A contribuinte deixou de recolher o ICMS referente ao período de junho/03, decorrente do aproveitamento indevido de créditos referentes a operações com produtos da cesta básica. Recurso voluntário conhecido e não provido. **3.** Auto de Infração julgado **PROCEDENTE**, por unanimidade de votos, em face da caracterização do ilícito fiscal nos fôlios processuais, conforme constatação através de perícia realizada. Afastadas as preliminares de nulidade argüidas pela recorrente. Confirmada a decisão condenatória proferida pela instância singular, em conformidade com o parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. **4.** Infringência aos artigos 73 e 74 do Decreto 24.569/97. **5.** Penalidade inserta no art. 123, I, alínea “c” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

RELATÓRIO

O caso vertente refere-se à *falta de recolhimento do imposto*, decorrente do aproveitamento de créditos indevidos no mês de junho/03, totalizando um montante de R\$ 267.271,56. O ilícito fiscal supramencionado teve origem em uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2004.11602, objetivando executar *auditoria fiscal ampla* referente ao período de maio/03 a março/04, junto à empresa *Nestlé Brasil Ltda*, enquadrada no CNAE como



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

comércio atacadista de outros produtos alimentícios. Auto de infração lavrado em 15/10/04, com supedâneo nos artigos 73 e 74 do Decreto 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 22/04/04 de forma pessoal, consoante comprova a aposição de assinatura no termo de início de fiscalização às fls. 07, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 10 (dez) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos no termo retro, nos termos do art. 34, § 2º do Decreto 25.468/99.

A increpação fiscal, originalmente, foi instruída com o auto de infração nº. 1/200412105, ordem de serviço nº. 2004.11602, renovada pela ordem de serviço nº. 2004.20839, informações complementares às fls. 03/05, termos de início de fiscalização nºs. 2004.09034 e 2004.14964, termo de conclusão nº. 2004.22362, consulta ao Sistema Gim às fls. 11, consulta ao cadastro de Contribuintes às fls. 12, cópia do mandado de segurança interposto pela autuada às fls. 13/19, cópia do Livro de Entrada da empresa às fls. 21, cópia do Livro Registro de Apuração de ICMS às fls. 22/36, planilhas demonstrativas de créditos e não estornados às fls. 37/40, planilhas elaboradas pelo auditor durante a fiscalização às fls. 41, termo de juntada, termo de revelia e despacho às fls. 43. O auto de infração descreveu o ilícito fiscal, *ad litteram*:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. A EMPRESA APROVEITOU INDEVIDAMENTE CRÉDITOS CONSIDERADOS IRREGULARES, NO PERÍODO ASSINALADO NA OS, CONTRIBUINDO DIRETAMENTE PARA A REDUÇÃO DO VALOR DO IMPOSTO A RECOLHER NO MÊS DE JUNHO/03, CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR NAS PLANILHAS ANEXAS.” *(sic)*.

Às informações complementares, os autuantes elucidaram que, em cumprimento aos atos designatórios, foi realizada auditoria fiscal junto ao contribuinte em questão e analisando a documentação apresentada, constataram que a fiscalizada lançou e aproveitou indevidamente crédito de ICMS. Neste aspecto, explicaram que a autuada é uma distribuidora de produtos de origem láctea, e por tal fato, ao receber as mercadorias de outra unidade da Federação, se submete ao regime diferenciado da Substituição Tributária. Informaram ainda, que a empresa se creditava do valor integral do crédito de origem destacado nos documentos fiscais de



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

aquisição interestadual dos produtos, no caso, sob a alíquota de 12%, decorrentes de compras oriundas de Pernambuco e Bahia. Neste escopo, ressaltaram que a contribuinte não se atentou para o fato de que o produto *leite em pó* possui redução da base de cálculo de 58,82%, nos termos da Lei 13.025/00, o que na prática equivaleria à alíquota de 7%. Desta feita, depreenderam haver o crédito de 12% e o débito de apenas 7% sobre as aquisições em tela, razão pela qual afirmaram a necessidade da realização de estorno da diferença de 5%. Elaboraram duas planilhas com os créditos lançados pela contribuinte e os apurados pelo Fisco de acordo com a legislação, às fls. 37/41, das quais constataram a falta de recolhimento da importância de R\$ 267.271,56. Ademais, salientaram que a fiscalizada registrou também créditos indevidos não aproveitados, no montante de R\$ 922.870,47 e ainda deixou de apresentar os arquivos magnéticos solicitados pelo termo de início de fiscalização, razão pela qual foram lavrados os autos da infração n.ºs. 2004.12110 e 2004.12113, respectivamente. Ao final, ponderaram que a verificação fiscal restou prejudicada pelo fato de a empresa não ter apresentado os arquivos solicitados, e nesta esteira destacou a importância de tais informações para o benefício da atuada. Neste sentido, informou que tal imposto não gera crédito para a empresa, uma vez que toda a carga tributária subsequente já foi recolhida neste momento, conforme disposição do art. 446 do RICMS. Destacaram mais, que a fiscalizada, no mês de abril/04, efetuou o estorno do crédito indevidamente lançado em março/04, deixando de recolher somente a multa e os juros sobre o valor do ICMS lançado pelo Fisco neste mês. Razão pela qual, lavraram o presente libelo fiscal.

Os auditores sugeriram como penalidade, a preceituada no art. 123, I, alínea "c" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03, ou seja, o pagamento de multa equivalente a uma vez o valor do imposto. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

Base de Cálculo	R\$ 0,00
Alíquota	0%
Principal	R\$ 267.271,56
Multa (100%)	R\$ 267.271,56
TOTAL	R\$ 534.543,12

A atuada tomou ciência do auto de infração em tela pessoalmente em 15/10/04, conforme se comprova da assinatura do representante da empresa aposta às fls. 02, nos termos do art. 34, § 2º do Decreto 25.468/99. Foi lavrado termo de revelia em 09/11/04 e despacho determinando encaminhamento dos autos para as devidas providências no CONAT.

Handwritten signatures and initials, including a date stamp 9/16.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Ocorre que a autuada protocolou em 08/11/04 defesa tempestiva, razão pela qual tornou o presente termo de revelia sem efeito.

Nas razões defensórias, a empresa apresentou um breve relato da acusação fiscal e relatou que os autuantes entenderam que pelo fato de o leite Ninho integrar a cesta básica e, portanto, ser beneficiado pela redução de base de cálculo em suas comercializações internas, ficaria sua distribuidora sujeita à regra do estorno proporcional ao ICMS incidido na operação anterior pelo posterior. Argüiu a nulidade do auto de infração por vício formal, alegando que o ilícito foi constatado apenas por um relatório elaborado pelos auditores, inexistindo provas concretas e irrefutáveis da ocorrência do fato gerador em concreto. Neste sentido, colacionou entendimentos doutrinários e decisões às fls. 48/50. Pontuou ainda a incompleta capitulação legal atribuída pelos agentes à conduta da empresa, aduzindo que os artigos mencionados na acusação possuem dispositivos que traduzem uma série de infrações, o que, segundo a impugnante, violou ao princípio constitucional da motivação dos atos administrativos. Arrazou a ilegalidade da exigência de estorno dos créditos de ICMS, afirmando que a empresa possui o direito de apropriar-se e manter integralmente os créditos do imposto que incidiu nas operações anteriores. Neste sentido, transcreveu o art. 155 da CF/88, decisões e entendimentos doutrinários às fls. 52/54. Evidenciou ainda a ilegalidade e inconstitucionalidade da disposição do art. 66, V do RICMS/Ce, ao estabelecer limitação ao crédito do ICMS, prescrevendo a obrigatoriedade de estorno do tributo relativo a mercadoria que for objeto de operação subsequente com redução. Reproduziu julgamento do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo às fls. 57/58, assegurando e reconhecendo o direito de crédito integral do imposto nos casos em tela. Pugnou também a multa aplicada, alegando seu caráter confiscatório, vedado pela Constituição. Por fim, requereu a **NULIDADE** do auto de infração, por vício formal, requisitando ainda a **IMPROCEDÊNCIA** da autuação, tendo em vista a legalidade na conduta da empresa, e subsidiariamente a redução da penalidade aplicada.

A julgadora monocrática apresentou um minucioso resumo dos fatos e em análise às peças instrutórias, inferiu acerca da nulidade argüida pela impugnante, esclarecendo que todas as provas embasadoras da atuação fiscal se encontram nos autos. Ademais, relativamente ao questionamento de ilegalidade da exigência do estorno de ICMS creditado em determinadas hipóteses, explicou que a Constituição Federal não pode especificar todas as situações atinentes ao referido imposto, e, portanto, repassa para o Código Tributário Nacional certas delegações de competências, consoante o art. 96 do citado código. Na seara meritória, consignou que a autuada apropriou-se de créditos oriundos de produtos da cesta básica, incorrendo na falta de recolhimento do imposto, uma vez que o pagamento do tributo depende do acerto entre débitos e créditos que ficam sujeitos à compensação, neste aspecto, afirmou que a

4/16



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

empresa não poderia comprar produtos integrantes da cesta básica com redução da base de cálculo e manter os créditos de origem, em valor superior ao resultado obtido com a referida redução. Discorreu acerca do art. 66, V do RICMS/Ce, explicitando que inexistindo o estorno desses créditos ora impugnados, a contribuinte estará acumulando créditos e dessa forma, parcelas do ICMS deixarão de ser recolhidas, recaindo a autuada na penalidade do art. 123, I, alínea “c” da Lei 12.670/96. Por tais fatos, decidiu pela **PROCEDÊNCIA** do auto de infração, fiscal devendo a autuada ser intimada a pagar, no prazo de 20 (vinte) dias o valor apontado na inicial com os devidos acréscimos legais, ou querendo em igual tempo recorrer da decisão junto ao egrégio *Conselho de Recursos Tributários*.

A autuada foi intimada da decisão singular de **PROCEDENTE** por via postal, em 26/10/05, consoante termo de juntada às fls. 95.

Insatisfeita com a decisão da instância *a quo*, a contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 24/10/05 repisando os argumentos apresentados na impugnação e requerendo novamente a **INSUBSISTÊNCIA** do auto de infração, determinando, por via de consequência, o seu encaminhamento ao arquivo.

A *Consultoria Tributária*, por intermédio do Parecer 676/05 salientou que o órgão habilitado a se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei é o Judiciário, e a Administração por exercer atividade de subordinação á lei, tem o dever de cumpri-la sem emitir qualquer juízo de validade. Observou que o princípio da não-cumulatividade, contido os artigos 57 e 59 do RICMS/Ce, respeitou a CF/88, exigindo apenas a observação das normas relativas à escrituração, ao recolhimento e à inidoneidade dos documentos fiscais. No tocante ao caráter confiscatório da multa aplicada, esclareceu que se trata de penalidade estabelecida pelo legislador infraconstitucional como sanção política para coibir o cometimento de infrações. Corroborou o entendimento exarado pelo juízo originário e opinou pelo conhecimento e não provimento do recurso voluntário, confirmando a decisão condenatória proferida pela 1ª instância.

Os autos foram encaminhados para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer acostado às fls. 112/115.

O processo foi encaminhado à instância superior, ocasião na qual a 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, em 07/12/05, deliberou, por unanimidade de votos, pelo afastamento da preliminar de nulidade suscitada pela recorrente e, também por



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

unanimidade de votos, pela conversão do curso do processo em perícia, nos termos do voto da relatora, conforme entendimento da douta Procuradoria Geral do Estado.

A Conselheira Relatora, *Eliane Resplande Figueiredo de Sá*, lavrou o respectivo despacho, este às fls. 117/118, encaminhando o processo para a *Célula de Perícia e Diligências* com o fulcro de averiguar no período da infração todas as saídas de leite em pó e apurar o montante dessas operações fazendo a proporcionalidade concernente às entradas. Objetivou também indicar o montante do crédito a ser estornado na forma da legislação estadual, considerando que, nas operações interestaduais não há obrigatoriedade do estorno de crédito, e requereu quaisquer outras informações importantes para o deslinde da lide.

O laudo pericial, às fls. 119, ratificou todos os termos da autuação, afirmando que a empresa não procedeu ao estorno proporcional do crédito de ICMS nas operações de produtos pertencentes à cesta básica. Ademais, concluiu que o procedimento adotado pela recorrente é coerente com o seu entendimento, entretanto, diverso do exigido por lei. Pelo que, enviou a ação fiscal para a tramitação normal.

O processo esteve novamente na instância superior, em sessão realizada no dia 13/12/06, tendo sido deliberado pelo retorno do processo à *Célula de Perícias e Diligências*, tendo em vista que a perícia anteriormente realizada não foi atendida em seus exatos termos.

O Conselheiro Relator, *José Maria Vieira Mota*, lavrou o respectivo despacho, acostado às fls. 121/122, encaminhando o processo para a *Célula de Perícia e Diligências* com o fulcro de averiguar os mesmos quesitos apresentados no despacho anteriormente lavrado.

A *Célula de Perícias e Diligências* informou, através do laudo pericial às fls. 123/124, que enviou duas intimações para o representante da empresa, às fls. 131 e 160 respectivamente, solicitando notas fiscais de entradas e o valor das saídas internas de leite em pó dos meses de maio e junho/03 e de posse desses documentos, verificou que no mês de maio/03, o montante das operações de saídas internas do leite em pó resultou no percentual de 97,92%. Nesse sentido, explicou que do total das saídas realizadas, 97,92% representavam saídas internas e 2,08% saídas interestaduais. Utilizando o mesmo raciocínio, concluiu que no mês de junho/03 as saídas internas figuravam em 98,58%. Ademais, para indicar o montante do crédito a ser estornado, esclareceu que utilizou os percentuais das entradas do leite em pó acima indicados e do resultado aplicou 58,82% referente à redução da base de cálculo, encontrando os valores de R\$



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

241.320,83 para o mês de maio/03 e R\$ 615.306,00 para junho/03. De posse desses dados, refez a planilha do autuante, resultando numa nova base de cálculo sob o valor de R\$ 856.626,83.

A entrega do laudo pericial alhures foi efetuada de forma pessoal ao representante da autuada em 12/05/09, consoante se depreende do termo às fls. 164, ficando aberto o prazo de 10 (dez) dias para manifestação.

Não obstante, o referido prazo transcorreu *in albis*, sem que a contribuinte apresentasse qualquer contestação.

Em 01/09/09, o processo retornou ao colegiado da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, onde, decidiu-se, igualmente, por unanimidade de votos, pela conversão do curso do processo em perícia, a fim de se esclarecer a divergência existente entre o laudo pericial às fls. 124 e a planilha apresentada às fls. 125, uma vez que aquele aduz como base de cálculo o montante de R\$ 856.626,23, enquanto esta última faz referência a esse valor como ICMS a recolher.

Nesse aspecto, foi lavrado despacho às fls. 171, com vistas a esclarecer a divergência acima citada, respondendo qual é a base de cálculo encontrada e qual o ICMS a recolher.

O laudo pericial, às fls. 172, explicou que efetivamente o valor de R\$ 856.626,83 refere-se à ICMS a recolher, uma vez que é resultado obtido entre o saldo devedor e o valor recolhido em junho/03. De forma que, solicitou lê-se “base de cálculo”, como “ICMS a recolher”.

A ciência do laudo pericial em comento foi realizada em 21/12/09, por meio de AR, conforme termo de juntada às fls. 174, ficando aberto o prazo de 10 (dez) dias para manifestação.

A empresa apresentou tempestiva impugnação ao referido laudo às fls. 175/179, onde argumentou que o aumento sugerido pela perícia realizada, ofende aos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Nesse ponto, discorreu que passados mais de cinco anos, pretende a fiscalização modificar o auto lavrado para alterar a planilha de cálculo do crédito tributário, acrescendo seu valor de R\$ 554.543,12 para R\$ 856.626,83. Ressaltou que tal fato modificou completamente a autuação, acrescentando novos pontos em relação aos quais a autuada não se defendeu. Observou ainda que este suposto aumento impediria o direito da empresa de recolher o novo valor exigido com



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

redução da multa aplicada, conforme art. 882 do Decreto 24.569/97 e art. 33 do Decreto 25.468/99. Por fim, mencionou o art. 53 do mesmo Decreto, pugnano pela nulidade do ato e requerendo o cancelamento do auto de infração.

Às fls. 182/183, a atuada protocolou petição de juntada de documentos constitutivos, procuração e substabelecimento, apensos às fls.184/200 dos autos.

É o relatório.

VOTO DA RELATORA

Trata-se de recurso voluntário interposto por **NESTLÉ BRASIL LTDA** em face de **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** objetivando, em síntese, a revisão da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. 1/200412105-0, na dicção da legislação processual vigente. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora atuada por *falta de recolhimento do ICMS – inclusive o devido por Substituição Tributária*, na forma e nos prazos regulamentares, detectado através de *diligência fiscal ampla*, referente ao período de maio/03 a março/04, no montante de R\$ 267.271,56.

1. Das Preliminares.

Antes de adentrar no mérito da lide em comento, faz-se necessário o exame da matéria preliminar argüida pela contribuinte nas razões defensórias.

1.1 Do vício formal decorrente da capitulação legal da infração.

Em sede de recurso voluntário, a empresa alegou a incompleta capitulação legal atribuída pelos agentes na atuação, aduzindo que os artigos descritos na acusação possuem dispositivos que refletem diferentes infrações, razão pela qual, violou-se ao princípio constitucional da motivação dos atos administrativos.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Ocorre que, a tese em comento não deve prosperar, uma vez ser de sabença que o requerido se defende dos fatos especificamente narrados na acusação e não da capitulação legal atribuída, como bem elucidada acerca do tema, o ilustre juiz de Direito do Estado de Santa Catarina, *Dr. Marcelo Elias Naschenweng., in litteris:*

“Releva notar que são os fatos e não a capitulação que emprestam contorno ao objeto do processo, mesmo porque, aduz Navarro, o órgão jurisdicional está sujeito ao dever de cognição, ou melhor, dever de exaustividade, segundo o qual o tribunal deverá examinar o fato que se apresenta para a decisão ‘desde todos os pontos de vista jurídicos’ possíveis. (...)

Em suma, toca à acusação o trazimento dos fatos a juízo, delimitando o objeto do processo, e nisto consiste o princípio acusatório a reclamar observância da missão atribuída a cada um dos sujeitos que desfilam pela relação processual. (...)

São os fatos que fixam o contorno da acusação, produção de provas. (Grifos Nossos)

Dessa forma, verifica-se que o relato da infração em epígrafe delineou satisfatoriamente as características da infração cometida pela contribuinte, não deixando margem para obscuridades ou mesmo imprecisões, razão pela qual, merece ser afastada a presente nulidade.

1.2 Da ausência de provas.

No tocante à alegativa de vício formal pela inexistência de provas concretas da ocorrência do fato gerador da infração imputada, têm-se que os autos do processo se encontram devidamente instruídos pelo agente fazendário, revelando-se suficientes para a formação de um convencimento seguro acerca da matéria. Não havendo que se falar em qualquer nulidade neste sentido, tendo em vista, inclusive, que à contribuinte foi possibilitado o pleno exercício do direito de defesa em todas as fases do processo.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Frente à apresentação destes elementos, cabe afastar, preliminarmente, também a nulidade em tela suscitada pela recorrente, uma vez incontestável o conjunto probatório presente na ação em comento.

2. Do mérito.

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte, em suma, negou o cometimento da infração, com base no direito ao creditamento, tendo em vista o princípio da não-cumulatividade do ICMS, entendendo ser legítima credora daqueles valores.

Cumpra destacar que o STJ, mais precisamente no *Resp 848653*, já demonstrou o entendimento de que a utilização do benefício da base de cálculo reduzida sob os produtos da cesta básica não pode suprir o direito do contribuinte de utilizar o sistema de credenciamento, porque esse direito à compensação é assegurado por princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto e não pode ser eliminado. Entretanto, asseverou que a operação sujeita a ICMS com redução de base de cálculo traz como consequência a anulação proporcional do crédito às operações anteriores.

É de sabença que a autorização legal concessiva de redução da base de cálculo para operações ocorridas por produtos que compõem a cesta básica, exclui parte da tributação incidente sobre o valor da mercadoria, posto que um percentual é tributado e um outro excluído da tributação.

Tais conclusões decorrem de disposições da norma constitucional, inserida no art. 155, § 2º, inciso II, alíneas "a" e "b", da CF/88, senão vejamos:

Art. 155 - (omissis)

(...)

II - a isenção ou a não-incidência, salvo determinação contrária da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (Grifos Nossos)*

10/16



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Da capitulação legal acima exposta, se depreende, em outras linhas, que se a operação de saída posterior for isenta ou não tributada o estorno do crédito será de 100%; semelhantemente, havendo uma operação subsequente resguardada por isenção parcial, como ocorre com os produtos da cesta básica, o contribuinte deve efetuar o respectivo estorno parcial, proporcionalmente ao percentual da redução a que tem direito.

Por tais fatos, merece ser acatado o quantum inicialmente imputado à fiscalizada e confirmado através da Perícia realizada em decorrência de decisão datada em 07/12/05, conforme decisão mantida em matéria similar no Excelso Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, *in verbis*:

Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Saída Subsequente com Base de Cálculo Reduzida. A norma regulamentar visa adequar os créditos nas entradas proporcionalmente aos débitos pelas saídas; sendo assim, será exigido o estorno do crédito proporcional à redução, até o limite da correspondência entre o percentual que serviu de base de cálculo na operação ou prestação anterior e o da respectiva operação ou prestação subsequente. Procedimento fiscal norteado pelos arts. 70, §1º e 71, inciso IV, ambos do RICMS/96. Razões da defesa insuficientes para ilidir o feito fiscal. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime. (Acórdão: 14.718/01/1º Conselho de Contribuintes do Estado De Minas Gerais)

2.2 Da falta de recolhimento do imposto por apropriação indevida de crédito de ICMS.

A empresa alegou que em obediência ao princípio da não-cumulatividade inerente ao ICMS, era detentora do direito ao creditamento integral dos valores equivalentes aos produtos oriundos da cesta básica, pelo que, apropriou-se de tais importâncias e, assim, propiciou uma diminuição no débito do imposto efetivamente devido, incorrendo em falta de recolhimento do ICMS.

11/16



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Todavia, o procedimento adotado pela recorrente não encontra amparo legal, uma vez que a legislação impõe a exigência do estorno proporcional dos créditos em questão, consoante inteligência do art. 66 do RICMS/Ce, senão vejamos:

Art. 66. Salvo disposição da legislação em contrário, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do ICMS de que se tiver creditado, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento ou o serviço tomado:

V — for utilizada como insumo ou objeto de operação ou prestação subsequente com redução de base de cálculo, hipóteses em que o estorno será proporcional à redução.

2.3 Da perícia realizada

É importante mencionar, por oportuno, a realização de perícia no decorrer da tramitação processual, a qual constatou o valor da base de cálculo a maior do que o indicado pelo agente fiscal. Todavia, por restar impossibilitado a este órgão julgador majorar a base de cálculo constante do auto de infração, apenas ratificou os termos da acusação fiscal, face à vedação da *reformatio in pejus*.

2.4 Da *reformatio in pejus*

Para discussão do processo em comento, se faz necessário ainda em uma última análise, discorreremos acerca da possibilidade da *reformatio in pejus* no Direito Administrativo Tributário, ou seja, o agravamento do lançamento inicial em sede de decisão de segunda instância.

Com efeito, cabe transcrevermos algumas considerações do douto Procurador do Estado do Amazonas, Dr. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, em seu artigo "*Limites Objetivos à Revisibilidade do Lançamento*", que retrata muito claramente sobre o tema, vejamos:

Em princípio, o lançamento tributário, uma vez regularmente notificado ao sujeito passivo, é administrativamente inalterável. Tal



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

situação visa preservar a estabilidade da relação jurídica atingida pelo lançamento.

Como "agravamento do lançamento" considera-se, nesse trabalho, a alteração de quaisquer dos elementos que integram o conteúdo do referido ato administrativo, de modo que este seja "aumentado, intensificado ou tornado mais pesado". Incluem-se, pois, no conceito supra, não apenas o aumento da quantia exigida do sujeito passivo, mas também as alterações nos pressupostos de fato e de direito que corroborem para o robustecimento do lançamento.

A proibição da reformatio in pejus no processo civil, na definição de Nelson Ney Júnior, "tem por objetivo evitar que o tribunal destinatário do recurso possa decidir de modo a piorar a situação do recorrente" 1. No entender do autor citado – que analisa a questão à luz do processo civil brasileiro – restaria configurada a reformatio in pejus em uma das seguintes hipóteses: a) quando a decisão de segundo grau extrapole o âmbito de devolutividade fixado com a interposição do recurso; ou b) em virtude de não haver recurso da parte contrária.

A solução adotada pelo parágrafo único do art. 64 da Lei n. 9.784/99, na hipótese de agravamento da exigência inicial (a saber: ciência ao recorrente para que formule suas alegações antes da decisão), nega ao contribuinte a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial em todas as instâncias de julgamento previstas na legislação, caracterizando supressão de instância e, pois, cerceamento do direito constitucional à ampla defesa e aos recursos a ela inerentes (art. 5º, LV, CF/1988), corolário que é da garantia do devido processo legal.

No entanto, ainda que fosse adotada a solução correta para o caso – que seria reabrir ao contribuinte todas as instâncias de julgamento, para que pudesse formular em cada uma delas suas alegações contra o agravamento do lançamento –, a reformatio in pejus no processo administrativo tributário esbarraria noutro obstáculo: os órgãos



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Julgadores de segunda instância são normalmente de composição mista, isto é, integrados por servidores da repartição fazendária e por pessoas estranhas à Administração Pública.

É que, como sustenta Deonísio Koch, “quem não pode constituir também não pode alterar”, o que exige, por conseguinte, que o órgão de julgamento tenha poderes de órgão de lançamento. Lembra, contudo, o autor citado que “a composição dos conselhos de contribuintes é paritária, de modo que nem todos os membros são revestidos da capacidade para lançar crédito tributário”. Assim, só seria possível, no caso, o agravamento do lançamento se os órgãos julgadores de segunda instância forem ocupado exclusivamente por servidores que tenham competência administrativa para lançar. Do contrário, a decisão de segunda instância – que estará, em verdade, substituindo o lançamento original – não atenderá um dos pressupostos exigidos para a validade do ato de lançamento: ser praticado por agente competente (pressuposto subjetivo do lançamento).

Dessa feita, não obstante a reformulação da base de cálculo pela segunda perícia realizada, resta impossibilitada a esse órgão a sua aplicabilidade no presente processo, visto que, conforme minuciosamente demonstrado alhures, é incabível a majoração, em sede de julgamento colegiado, do quantum exigido na inicial, posto que à esse órgão não compete a constituição de tal crédito, na dicção do art. 142 do CTN, conforme se vê:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Neste azo, cumpre esclarecer que a revisão do lançamento pode ser efetuada tão-somente nos moldes do art. 145 do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Razão pela qual, em observância ao julgamento ocorrido em 07/12/05, na 224ª sessão Ordinária desta Câmara, adotamos o laudo pericial respectivo, confirmando a decisão monocrática em todos os seus termos.

3. Do Voto.

Ex positis, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, para após afastadas as preliminares de nulidade no julgamento ocorrido em 07/12/05, na 224ª Sessão Ordinária desta Câmara, confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª instância.

DEMONSTRATIVO

Base de Cálculo	RS 0,00
Alíquota	0%
Principal	R\$ 267.271,56
Multa (100%)	R\$ 267.271,56
TOTAL	R\$ 534.543,12

É o VOTO.



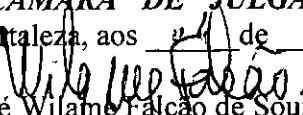
**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

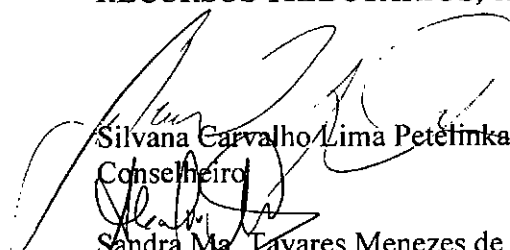
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

DECISÃO


Vistos, relatados e discutidos os autos em que é recorrente **NESTLÉ BRASIL LTDA** e a recorrida **CELULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. Conforme consta dos registros da Ata da 224ª Sessão Ordinária da 2ª Câmara, realizada em 07 (sete) de dezembro de 2005, foram julgadas, naquela data, as preliminares transcritas a seguir: “*Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos e em grau de preliminar, afastar as nulidades argüidas pela recorrente em razão de vício formal decorrente de inadequada capitulação legal da infração e por ausência de provas da acusação. No mérito, também por unanimidade de votos, resolvem converter o curso do julgamento do processo em perícia, nos termos propostos pela relatora.*” Retornando à Câmara nesta sessão de julgamento, a 2ª Câmara de Julgamento resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **condenatória** proferida em 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 04 de 05 de 2010.


José Wilame Falcão de Souza
PRESIDENTE



Silvana Carvalho Lima Petefinkar
Conselheira



Sandra Ma. Tavares Menezes de Castro
Conselheira



Francisca Marta de Sousa
Conselheira


Ana Maria Martins Timbo Holanda
Conselheira


Marcos Antônio Brasil
Conselheiro


José Moreira Sobrinho
Conselheiro


Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias
Conselheira Relatora


Sebastião Almeida Araújo
Conselheiro


Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO

