

A. I. N° - 281228.0049/02-7
AUTUADO - BOMPREGO BAHIA S/A.
AUTUANTES - LAIRA AZEVEDO SANTANA LEAL, VALDEMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA,
LELITA VIEIRA TIGRE DA SILVA, REGINALDO CÂNDIDO DE MEDEIROS FILHO,
MARIA DAS GRAÇAS FERREIRA BAQUEIRO e ABELARDO DE ANDRADE
CARDOSO
ORIGEM - INFAZ IGUATEMI
INTERNET - 14/10/2002

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0346-03/02

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO A MAIS. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E ENERGIA ELÉTRICA. O crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias no estabelecimento deve ser utilizado proporcionalmente às saídas de mercadorias tributáveis. **b)** FALTA DE ESTORNO. BENS DO ATIVO PERMANENTE. OPERAÇÕES DE SAÍDAS ISENTAS E NÃO TRIBUTADAS. Deve ser efetuado o estorno proporcional do crédito fiscal referente às entradas de bens do ativo permanente utilizados na comercialização, produção, industrialização, geração ou extração de mercadorias, cujas saídas sejam isentas e/ou não tributáveis. Infrações caracterizadas. Não compete a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 16/07/02, para exigir o ICMS no valor de R\$2.900,64, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

1. “O contribuinte deixou de efetuar a proporcionalidade das saídas isentas para utilização do crédito fiscal referente a energia e comunicação na comercialização de mercadorias com saídas tributadas”, conforme determina o *caput* do artigo 93 e seu § 1º do RICMS/96 e do inciso II do § 1º do artigo 93, do RICMS/97 – janeiro/97 a maio/97;
2. “Falta de estorno de crédito referente aos bens do ativo permanente que foram utilizados na comercialização de mercadorias cuja saída resulta de operações isentas e não tributadas”, conforme o previsto nos §§ 1º, 9º e 10 do artigo 100 c/c/ o artigo 93, inciso V, alínea “a”, do RICMS/97 – janeiro/97 a junho/97.

O autuado apresentou defesa, às fls. 39 a 43, inicialmente alegando que o Auto de Infração é insubsistente, tendo em vista que, ao se utilizar dos créditos fiscais “glosados” pela fiscalização, encontra-se apoiado em normas constitucionais.

Argumenta que não pode prosperar o lançamento, uma vez que os fatos geradores nele relacionados “encontram-se atingidos pelo instituto da decadência”, isso porque, “de acordo com

o § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional, o prazo à homologação da Fazenda Pública aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. Advoga a tese de que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, haja vista que a legislação autoriza o contribuinte a contabilizar, em seus livros fiscais, o valor devido ao Fisco e recolher, por sua conta e risco, o valor por ele apurado como sendo o devido. Feito isso, prossegue, a autoridade fazendária tem o prazo de 5 anos, contados da data em que se deu o fato gerador, para homologar o lançamento realizado pelo sujeito passivo. Transcreve duas decisões do STJ para corroborar seu entendimento.

Finaliza dizendo que a decadência se caracteriza pela “preclusão do direito do sujeito ativo da relação obrigacional vir a praticar o ato administrativo de lançamento, culminando na extinção do crédito fiscal, em decorrência da sua inatividade no prazo estipulado”, uma vez que as datas dos fatos geradores da presente autuação, em ambas as infrações, encontram-se inseridas no período de 31/01/97 a 30/06/97, enquanto que este Auto de Infração foi lavrado em 16/07/02, quando “decaiu o direito da Fazenda Pública Estadual de realizar a homologação do último recolhimento aqui autuado em 30/06/01, 05 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador, com o conseqüente recolhimento do ICMS”.

Não obstante isso, alega que a autuação representa “total afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade” do ICMS, o qual determina que o montante de imposto recolhido em cada operação transforma-se num crédito fiscal que será deduzido do *quantum* de imposto a pagar, quando da realização de novas operações. Dessa forma, entende que “toda entrada, independente de sua destinação [seja de bens de uso e consumo ou matérias-primas, ou ainda de bens destinados ao ativo permanente], havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal de natureza mista, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores”, sendo, o referido creditamento, mais que um direito, um dever de todo contribuinte.

Prossegue afirmando que, nessas circunstâncias, encontram-se também aí incluídas as aquisições, tanto de energia elétrica quanto de serviços de comunicação e de bens destinados ao ativo permanente, haja vista que são necessárias e utilizadas no regular funcionamento de seus estabelecimentos, sendo absolutamente legal a utilização, como crédito fiscal, do imposto destacado nas notas fiscais de tais aquisições.

Acrescenta, ainda, que a energia elétrica é utilizada “tanto nos processos de industrialização dos produtos que levam a sua marca, quanto na comercialização das mercadorias” e, caso não possa utilizar-se dos referidos créditos “verificar-se-ão absolutamente frustradas as isenções concedidas pelos Estados-membros, uma vez que não poderão ser usufruídas na sua integralidade”.

A final, pede a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 50 a 53), pedem que a preliminar de decadência seja rejeitada, tendo em vista que o § 4º do artigo 150 do CTN estabelece a contagem do prazo decadencial, a partir da data da ocorrência do fato gerador, somente se a lei ordinária não fixar prazo à homologação e que, no caso da Bahia, o Código Tributário Estadual (Lei nº 3.956/81) prevê, no § 1º do artigo 28, que o prazo para extinção do direito de constituir o crédito tributário deve ser contado a partir do dia primeiro de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte. Transcrevem, ainda, o artigo 90 do RICMS/97, que repete os termos da Lei citada e concluem que os argumentos defensivos não podem prosperar.

Refutam a alegação do contribuinte, de que a autuação afronta o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, transcrevendo o artigo 155 da Constituição Federal, os artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 e os artigos 29 e 30 da Lei nº 7.014/96 que dispõem sobre a

vedação ao crédito fiscal relativo às entradas quando as saídas ou prestações subsequentes não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto estadual.

Ressaltam que, tanto o RICMS/96 (artigo 93, inciso II, § 1º e § 9º, inciso II, alínea “a”) quanto o RICMS/97 (artigo 93, § 1º, inciso II), prevêm a anulação do crédito relativo a entradas de mercadorias no estabelecimento ou serviços a ele prestados, quando as saídas estiverem beneficiadas por isenção ou não incidência do ICMS, sendo que, quando parte das saídas é não tributada, o crédito fiscal deverá ser utilizado proporcionalmente às operações de saídas ou prestações tributadas pelo tributo. Pedem a manutenção do lançamento.

VOTO

Inicialmente, deve-se destacar que, acorde o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Deixo de acatar a preliminar de decadência suscitada pelo autuado, pelas razões seguintes:

Embora o § 4º. do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos os cinco anos previstos legalmente, é aceito, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que ‘o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’, e não o foi pelo sujeito passivo.

Na situação em análise, os fatos geradores do imposto ocorreram no período de janeiro/97 a junho/97 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/2002. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 16/07/2002, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o auto de infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.

O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais podemos transcrever alguns:

1. Acórdão CJF nº. 274-12/02, com voto da lavra do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert:

(...)

Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato

homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.

Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o Recorrente.

2. Acórdão CJF nº. 0150-12/02 – voto vencedor da lavra da Conselheira Sra. Ivone de Oliveira Martins:

(...)

Relativamente à 3ª preliminar que argüi a decadência do direito ao crédito tributário relativo ao exercício de 1995, sendo a mesma preliminar de mérito, também não comungo do entendimento do Ilustre Relator que concordou com as razões apresentadas pelo recorrente.

Trata-se de matéria que não sendo pacífica na doutrina e no âmbito deste CONSEF também tem havido divergências de interpretação acerca do prazo decadencial regulado no art. 173, I, do CTN (Lei nº 5.172/66).

Tem sido tormentoso a distinção que se faz quanto a fixação do prazo de decadência do direito ao lançamento dos tributos por homologação e os que decorrem do lançamento prévio por parte do sujeito ativo ou seja do titular do crédito tributário. Assim há uma corrente que defende a aplicação da regra do § 4º, do art. 150, e, outra corrente entende que prevalece a regra do art. 173 e seu parágrafo único, da CTN, com a ciência do autuado como entendeu o Relator.

Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra Curso de Direito Tributário, 13ª edição, pág. 148 - O Tributal Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF acolhendo proposta do Ministro Moreira Alves, fixaram entendimento pelo qual o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.

A manifestação da PROFAZ no Parecer exarado nos autos, trata com muito propriedade da questão relativa a intimação do sujeito passivo como sendo condição necessária à perfeição do ato e visa resguardar os princípios do contraditório e ampla defesa, assegurados na carta constitucional – art. 5º, inciso LV, e deixa demonstrado que a intimação não pode ser considerada marco final da decadência.

Comungo do entendimento de que a regra do parágrafo único do art. 173, é pressuposto de eficácia do ato de lançamento.

Sem dúvida a fiscalização iniciada em 13/10/2000 e concluída em 29/12/2000, com a lavratura do Auto de Infração em questão, afasta a arguição de decadência, vez que o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.

A decisão jurisprudencial trazida à colação no Parecer acima referido, reflete a posição do STJ (Superior Tribunal de Justiça) acerca da questão posta no presente caso, onde efetivamente houve a iniciativa do sujeito ativo de apurar o débito e exigi-lo com a lavratura do Auto de Infração, o que afasta o argumento da decadência suscitada pelo recorrente e acolhida pelo Relator, que com a devida venia, está equivocada.

Deste modo, rejeito a arguição da preliminar e voto pelo NÃO PROVIMENTO pois entendo que as razões recursais não merecem agasalho por este Tribunal Administrativo, pois assim estará em consonância com o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores acima referidos.

3. Acórdão CJF nº. 0150-12/02, com voto exarado pelo Conselheiro Relator Sr. Tolstoi Nolasco Seara:

Inicialmente cumpre afastar a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente. Aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto para o Estado da Bahia. (...) A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Profª. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11ª edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido (de) cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte (...) se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art.

150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, Decadência e Prescrição, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela profª. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.

No mérito, constata-se, em relação à infração 1, que foi exigido o ICMS devido em razão de utilização indevida de crédito fiscal pelo fato de o contribuinte ter deixado de efetuar o estorno proporcional determinado pelo artigo 100, inciso IV, do RICMS/96 e do RICMS/97, ao promover saídas de mercadorias com isenção ou não incidência.

O RICMS/96 e o RICMS/97, prevêm a obrigatoriedade de estorno do crédito fiscal sempre que o contribuinte realize operações ou prestações subseqüentes não sujeitas ao ICMS, por isenção, não-incidência ou imunidade, como a seguir transcrito:

Art. 93 –

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

II - as operações ou prestações subseqüentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.

Art. 100 –

§ 1º 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.

Dessa forma, é devido o valor exigido nesta autuação, de acordo com a legislação que rege a matéria.

A infração 2, além de não ter sido impugnada pelo contribuinte, está demonstrada nos levantamentos acostados pelos autuantes e encontra fundamento legal no artigo 93, inciso V, alínea “a” c/c o artigo 100, §§ 1º, 9º e 10, do RICMS/97, os quais estabelecem que, em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo imobilizado, cujas entradas no estabelecimento tenham ocorrido até 31/12/00, forem utilizados na prestação de serviço ou na comercialização, produção, industrialização, geração ou extração de mercadorias cujas prestações ou operações estejam isentas ou não tributadas, deverá ser feito o estorno dos créditos anteriormente

escriturados na forma do § 1º do art. 339.

Como o autuado, em sua peça defensiva, se limitou a suscitar a inconstitucionalidade dos dispositivos legais invocados pelo autuante e a existência de decadência, não adentrando o mérito da autuação, entendo que está correto o lançamento em ambos os itens do lançamento.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281228.0049/02-7**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.900,64**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2002.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR