

**A.I. N.º** - 080556.0003/03-1  
**AUTUADO** - AIR PRODUCTS BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - VANILDA SOUZA LOPES e ROBERTO VICENTE MARUBAYASHI  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 19.09.03

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N.º 0364-03/03

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIOR NO DOCUMENTO FISCAL. Infração comprovada; **b)** MERCADORIA ADQUIRIDA COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Estando encerrada a fase de tributação é vedada a utilização do crédito fiscal; **c)** AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo; **d)** LANÇAMENTO DE DOCUMENTO FISCAL EM DUPLICIDADE. Infração comprovada. 2. IMPORTAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO POR ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. As despesas aduaneiras devem integrar a base de cálculo do imposto devido na importação. Infração comprovada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. É devido o pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições interestaduais de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento, no entanto, o autuado comprova nos autos que uma das notas fiscais em lide era destinada a sua filial. Infração elidida em parte. Rejeitada a preliminar de decadência suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/06/03, exige ICMS no valor de R\$38.647,95, acrescido das multas de 60%, imputando ao autuado as seguintes infrações:

1. “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is)” – R\$55,00;
2. “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária” – R\$109,14;
3. “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento” – R\$27.196,75;

4. “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento (s) fiscal (is) em duplicidade – R\$2.807,96”;
5. “Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial” – R\$1.498,71;
6. “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento” - R\$6.980,39.

O autuado apresenta impugnação, às fls. 73 e 78, inicialmente reconhecendo a procedência das exigências relativas às infrações 2, 4, 5 e parte das infrações 3 e 6.

Em relação à infração 1, considera que como a data de ocorrência do fato gerador se deu em 16/03/98, na data da lavratura do Auto de Infração (26/06/03), o crédito já estaria “caduco”. Cita o art. 150, §4º, do CTN, bem como entendimento do Prof. Leandro Paulsen, visando corroborar sua argumentação.

No que diz respeito à infração 3, contesta apenas os valores cujas datas de ocorrências se deram em 02/01/98 e 27/05/98, entendendo que já havia operado a decadência dos mesmos.

No que se refere à infração 6, alega que o crédito relativo à ocorrência de 09/04/98, também estaria maculado pela decadência. Quanto à Nota Fiscal nº 304, no valor de R\$350,02, de 05/03/99, afirma que não pode ser objeto da exigência em tela, já que o destinatário do produto é sua filial em Mogi das Cruzes. Anexa cópia do referido documento à fl. 83, visando confirmar sua afirmação.

Ao final, pede a improcedência dos valores impugnados.

Os autuantes, em informação fiscal (fls. 91 a 93), contestam as alegações de decadência formuladas pelo sujeito passivo, transcrevendo os artigos 150, §4º e 173, do CTN, com o entendimento de que o direito de a Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Acrescentam que foi acrescido o art. 107-A ao COTEB, através da Lei nº 8.534/02, confirmando tal entendimento. Acatam, no entanto, a alegação defensiva no que diz respeito à Nota Fiscal nº 304 (infração 6), já que efetivamente a mesma é endereçada a outro estabelecimento. Apresentam à fl. 93, novo demonstrativo de débito, para a infração 6, reduzindo o valor a ser exigido para R\$6.945,39. Ao final, pedem a procedência parcial do Auto de Infração, reduzindo o valor do débito de R\$38.647,95 para R\$38.612,95.

O autuado em nova manifestação às fls. 98 a 102, contesta a interpretação apresentada pelos autuantes no que diz respeito ao prazo decadencial. Alega que o art. 107-A, introduzido no COTEB através da Lei nº 8.354/02, só teve efeitos a partir de 14/12/02. Acrescenta que segundo o art. 146, III, “b”, da C.F., compete exclusivamente à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência. Entende que o COTEB não poderia dispor sobre a matéria, e transcreve trecho do livro Curso de Direito Constitucional Tributário, de Roque Antonio Carrazza, 19ª edição, Editores Malheiros, págs. 815/816. Ao final, informa que efetuou o pagamento do débito com relação aos valores reconhecidos, conforme cópia do DAE que acosta à fl. 114.

## VOTO

Da análise dos elementos constitutivos do PAF, chego as seguintes conclusões:

Em relação às infrações 2, 4 e 5, o autuado reconheceu o cometimento das mesmas, inclusive efetuando o recolhimento do débito (fl. 114), não havendo portanto necessidade de maiores considerações.

No que diz respeito às infrações 1, 3 e 6, o autuado apenas contestou alguns valores, relativos a fatos geradores ocorridos de janeiro a maio/98, sob alegação de que sobre os mesmos já havia operado a decadência.

No entanto, deixo de acatar a preliminar suscitada, 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, são aceitos, 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 questionados ocorreram no período de janeiro/98 a maio/98 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/2003. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 26/06/2003, 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 Tributário 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 exigí-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 argüição 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 Prof<sup>a</sup>. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11<sup>a</sup> 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”.*

Portanto, a Fazenda Pública do Estado da Bahia, teria até o dia 31/12/2003, para constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 1998, e o Auto de Infração foi lavrado em 26/06/2003, dentro do prazo legal para a homologação do lançamento.

No mérito, quanto à infração 6, ressalto que assiste razão ao autuado quando alegou que à Nota Fiscal nº 304, de 05/03/99, não pode ser objeto da exigência em tela, já que o destinatário da mercadoria foi sua filial em Mogi das Cruzes, conforme comprova o documento à fl. 83. Tal fato foi inclusive acatado pelos autuantes. Dessa forma deve ser excluído o valor de R\$35,00 referente a nota fiscal acima citada.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, em virtude da redução da exigência da infração 6, conforme demonstrativo de débito à fl. 93.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **080556.0003/03-1**, lavrado contra **AIR PRODUCTS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$38.612,95**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, II, “a”, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2003.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADOR