

**PROCESSO** - A.I. N° 021983.0010/03-7  
**RECORRENTE** - FRUTOSDIAS S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0111-02/04  
**ORIGEM** - INFAC BONOCÔ  
**INTERNET** - 06.07.04

### 1<sup>a</sup> CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0191-11/04

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL UTILIZADO INDEVIDAMENTE. RESSARCIMENTO DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Diante do não lançamento do imposto pelo contribuinte, não prospera o argumento de que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para homologação a partir da data da ocorrência do fato gerador. No mérito, não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, ao se constatar que o valor da operação da venda posterior seja superior ou inferior àquele adotado como base de cálculo para fim de antecipação tributária. Vencido o voto da relatora quanto à preliminar de decadência. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em referência que exige crédito tributário decorrente de utilização indevida de crédito fiscal.

O crédito fiscal utilizado pelo recorrente na forma de compensação com débitos gerados nos períodos de apuração encerrados em 31/01/98 a 30/05/98 e 30/09/98 a 30/11/98 e originou-se de pagamento a maior do imposto decorrente da diferença entre o valor adotado como base de cálculo pelo substituto tributário e o valor real de venda das mercadorias que comercializa.

A Decisão da JJF afastou a preliminar de decadência do direito do fisco em constituir o crédito tributário e, no mérito, julgou indevidos os créditos fiscais aproveitados pelo Contribuinte, fundamentando sua Decisão em disposições do RICMS e Decisão do STF.

Irresignada, o autuado, ora recorrente, interpôs Recurso Voluntário, argumentando que o afastamento da preliminar de decadência não foi objeto de fundamentação, o que acarretaria a nulidade da Decisão de primeira instância. Reitera seus argumentos com relação ao seu direito de aproveitamento do crédito decorrente da diferença entre a base de cálculo presumida (adotada pelo substituto tributário) e a real praticada (preço de venda).

Requer o reexame da preliminar e, caso ultrapassado, esta seja reconhecido seu direito ao crédito.

A PGE/PROFIS manifestou-se pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

### VOTO (VENCIDO QUANTO A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA)

A preliminar suscitada pelo recorrente decorre do fato de o Auto de Infração em discussão ter sido lavrado em 10/12/2003 referindo-se às infrações ocorridas nas datas de recolhimento 09/02/98; 09/03/98; 09/04/98; 09/05/98; 09/06/98; 09/10/98; 09/11/98 e 09/12/98 (pagamentos referentes aos fatos geradores do ICMS nos períodos de apuração 31/01/98, 28/02/98, 31/03/98, 30/04/98, 31/05/98, 30/09/98, 31/10/98 e 30/11/98) por ter o contribuinte, ora recorrente, utilizado créditos decorrente de pagamento a maior por força da aplicação de base de cálculo presumida maior na comercialização de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

O ponto polêmico diz respeito ao critério a ser utilizado para a contagem do prazo de decadência do direito do Fisco constituir crédito tributário. O recorrente entende que o prazo é o

estabelecido pelo art. 150, § 4º do CTN, enquanto que o Fisco defende a aplicação do prazo estabelecido no artigo 173, I do mesmo diploma legal.

O artigo 150, § 4º dispõe que:

*"Art. 150: O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente o homologa.*

...

*§ 4º: Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

Por sua vez, o art. 173, I prevê:

*"Art. 173: O direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado,*

..."

A melhor doutrina tem se manifestado que nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso do ICMS, IPI entre outros, aplica-se a disposição do art. 150, § 4º.

Em relação a esses tributos (sujeitos ao lançamento por homologação) somente se aplica a regra do art. 173, I caso inexista pagamento ou verifique-se a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Isso porque, não havendo o pagamento ou na hipótese de simulação, fraude, dolo, não se pode falar em homologação, o que enseja a adoção de lançamento de ofício por parte do Fisco, lançamento este disciplinado pelo art. 173, I.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça definiu a matéria nesse sentido:

*EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. DECADÊNCIA. CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.*

*Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os artigos 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional.*

*Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.*

*"Nas exceções cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN" (Resp n. 183.603/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 13.08.2001).*

*Embargos de divergência acolhidos."*

*(EREESP 278727 / DF ; EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL 2003/0038182-0 - DJ DATA:28/10/2003 PG:00184).*

Não havendo, no caso em tela, infração referente à falta de pagamento ou ocorrência de simulação ou dolo ou fraude, a hipótese é de aplicação do art. 150, § 4º.

Por outro lado, descabe também o entendimento esposado pela Douta representante da PGE/PROFIS. Mesmo que admitíssemos que a legislação estadual pudesse legislar sobre prescrição e decadência, o que aqui cabe apenas por argumentar, a frase "se a lei não fixar

*prazo... ”* contida no artigo 150, § 4º refere-se à estipulação do prazo em si e não ao termo inicial de contagem do mesmo.

Desta forma e por tudo o quanto exposto, conheço e dou Provimento em Parte ao Recurso Voluntário para acolher a preliminar de decadência argüida pelo recorrente, reconhecendo como extinto o crédito tributário exigido pelo Auto de Infração nº 021983.0010/03-7.

#### **VOTO VENCEDOR (QUANTO À PRELIMINAR DE DECADÊNCIA)**

Peço *venia* para discordar do entendimento esposado no voto da ilustre relatora quanto ao acolhimento da preliminar de decadência suscitada pelo recorrente.

Reitero os termos do voto proferido pelo julgador de 1ª Instância que acertadamente afastou a preliminar sob o fundamento de que a Fazenda Pública tem o direito de constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme dispõe o art. 173, inciso I do CTN, repetido pela Lei nº 3956/81 (COTEB-BA), no seu artigo 107-A. Trata-se do exercício de 1998, e o prazo, neste caso, começa a contar a partir de 01/01/99 e encerra em 31/12/2003, tendo o Auto de Infração sido lavrado em 10/12/03.

A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º do CTN, pressupõe as situações em que o sujeito passivo ou contribuinte lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. Mas no presente caso, o sujeito passivo não lançou o valor do imposto, de modo que se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I do CTN. Esse é o entendimento esposado nos Embargos de Divergência no Resp. 101.407-SP. pelo relator ministro Ari Pargendler.

Por tudo acima exposto, voto pelo NÃO ACOLHIMENTO da Preliminar de Decadência.

No mérito, razão não assiste ao recorrente.

De fato, a Lei Complementar nº 87/96 somente permite a devolução dos valores antecipados em razão da Substituição Tributária quando o fato gerador da operação substituída não ocorre. Não existe previsão legal dessa devolução quando a base de cálculo presumida e utilizada para antecipar o imposto é maior do que a praticada na realidade.

Esse entendimento vem sendo mantido pelo STF (RE 351623/SP, Relator Min. Sepúlveda Pertence – julgado em 10/02/2003; RE 239805/MG, Relator Joaquim Barbosa – julgado em 05/11/2003; RE 363556/pr, Relator Min. Carlos Velloso – julgado 04/11/2003), ou seja, não cabe a possibilidade de restituição de ICMS nos casos em que a base de cálculo presumida for maior que a real, sendo que em contrapartida o Estado não pode requerer a complementação do ICMS, quando a base de cálculo presumida for menor que a real.

Um dos poucos Ministros que possui entendimento a favor da restituição de ICMS nos casos de substituição tributária é o Min. Carlos Velloso, porém ele é voto vencido, inclusive na Adin nº 1851-4 de Alagoas, citada na Decisão de Primeira instância e cujo precedente norteia as decisões exaradas pelo STF conforme citação:

Recurso Extraordinário nº 351623:

*DESPACHO: “RE contra acórdão que entendeu pela possibilidade da restituição dos valores ditos pagos a maior a título de ICMS antecipado sob o regime de substituição tributária. Alega-se, em síntese, ofensa ao art. 150, 7, da Constituição. Decido. O Supremo Tribunal Federal, em 08.05.02, no julgamento da ADIn 1.851, decidiu caso análogo ao dos presentes autos. Esta a ementa, da lavra do em. Ministro Ilmar Galvao (DJ 22.11.02): TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÉNIO 13/97 E . 6. E 7. DO ART. 498 DO DEC. N. 35.245/91 (REDACAO DO ART. 1. DO DEC. N. 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO . 7. DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual*

*concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2., INC. 2.). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, alias, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. O acórdão recorrido divergiu desta orientação. Do exposto, conheço do RE e lhe dou provimento (art. 557, I, -A, C.Pr. Civil).  
Brasília, 11 de dezembro de 2002. Ministro SEPULVEDA PERTENCE – Relator.”*

Nesse particular, portanto, a Decisão da JJF deve ser mantida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 021983.0010/03-7, lavrado contra **FRUTOSDIAS S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$304.717,37**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTO VENCEDOR (quanto a preliminar de decadência): Conselheiros (as): Ciro Roberto Seifert, Marcos Rogério Lyrio Pimenta, Ivone de Oliveira Martins e Antonio Ferreira de Freitas.

VOTO VENCIDO (quanto a preliminar de decadência): Conselheira Rosa Maria dos Santos Galvão.

Sala das Sessões do CONSEF, 8 de junho de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

ROSA MARIA DOS SANTOS GALVÃO – RELATORA/VOTO VENCIDO (PRELIMINAR DE DECADÊNCIA)

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS - VOTO VENCEDOR (PRELIMINAR DE DECADÊNCIA)

SYLVIA MARIA AMOÉDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS