

A. I. N° - 117808.0024/03-1
AUTUADO - COMPANHIA CIMENTO PORTLAND ITAÚ
AUTUANTES - ALZIRA LODELO SANCHES e MARGARIDA MARIA MATOS DE ARAUJO BRENHA
ORIGEM - INFAZ SIMÕES FILHO
INTERNET - 20.04.04

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0102-03/04

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Somente a partir de 01/01/2007, será permitida a utilização de crédito fiscal, relativo às entradas de mercadorias, bens ou serviços, destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, inclusive do imposto pago a título de diferença de alíquotas, conforme Lei Complementar n° 114/02. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. Infração comprovada. 3. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Infração comprovada. Não acolhida a preliminar de decadência. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 30/12/2003, no valor de R\$239.023,43, e multa de 60%, decorreu do cometimento das seguintes irregularidades:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Creditou-se de produtos adquiridos para o processo industrial, mas que não integram o produto final e o ICMS sobre o abastecimento de água pela Embasa. ICMS de R\$67.655,08.
2. 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. ICMS de R\$13.075,41.
3. Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o (s) valor(es) do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. ICMS de R\$158.292,94.

O autuado, ingressa com defesa, fls. 346/355, e parcialmente irressignado com a exigência fiscal, aduz as seguintes razões de fato e de direito:

1. Inicialmente reconhece o cometimento das infrações 1 e 2, especialmente nos períodos posteriores a 31/12/98, inclusive, de modo que esta efetuando o recolhimento do imposto, com multa e os acréscimos legais.
2. Em preliminar suscita a decadência do direito de lançar, pois o ICMS é um imposto por homologação, e, segundo o art. 150 § 4º, do CTN, decaiu o direito do Fisco estadual lançar os valores relativos aos períodos compreendidos entre 31/01/98, vencimento 09/02/98 e 31/11/98,

vencimento em 09/12/98. Observa-se que tendo ocorrido o pagamento de pelo menos parte do imposto devido, iniciou-se o prazo decadencial na data da ocorrência do fato gerador, ou seja, em cada um dos meses de competência descritos no Auto de Infração. Cita a doutrina e Decisão do Colendo Superior Tribunal de Justiça, neste entendimento.

3. Com relação à infração 3, diz que não procede a acusação fiscal. A impugnante, ciente de que é responsável pelo pagamento do ICMS sobre frete nas vendas CIF, efetuou regularmente o recolhimento do valor devido. Por outro lado creditou-se do valor pago, ficando a equação débito x crédito zerada. Ocorre que nos períodos relacionados no Auto de Infração, a impugnante efetuou o recolhimento do ICMS sobre o frete CIF em guia separada, sendo este mesmo valor lançado em Outros Créditos no LAPUR/ICMS.
4. O valor cobrado é exatamente a diferença entre o valor recolhido pelo impugnante em guia separada, referente ao ICMS sobre frete nas vendas CIF. Ressalta que em nenhum campo do livro de Apuração do ICMS está destacado este débito a recolher, nem em outros débitos, tampouco no campo observações.
5. Exemplifica com relação ao mês de março/1999:

Valor do débito do imposto	- R\$383.106,37
Valor do crédito do imposto	- R\$115.731,39
ICMS s/frete	- R\$ 7.467,98
Valor total crédito	- R\$123.199,37

Saldo Devedor (A-B) = R\$259.907,00 (a recolher)

Recolhido em duas guias:

ICMS regime Normal Transportes	- R\$ 7.467,98
ICMS regime Normal Indústria	- R\$ 252.439,02

Total – (x+y) - R\$ 259.907,00 (valor lançado no livro Registro de Apuração do ICMS).

6. Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente a juntada de novos documentos e a realização de diligências e perícias contábil, tudo com base no RPAF/99.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 471/472, e esclarecem as seguintes questões levantadas pela defesa:

Com relação ao prazo decadencial, que o dispositivo a ser seguido é o do art. 173, I, § 4º do CTN.

Quanto à infração 3, o contribuinte em sua defesa, faz um demonstrativo de fls. 353 e 354, relativo ao mês de março de 1999, para tentar provar que não existe o débito com a Fazenda Pública.

Faz uma demonstração da conta corrente do ICMS, tomando como exemplo o mesmo mês considerado pelo contribuinte, março de 1999.

Valor total do débito	- R\$383.106,37
Valor total do crédito	- R\$115.731,39
Saldo Devedor	- R\$267.374,98

(-) Crédito DAE do ICMS sobre frete - R\$ 7.467,98
Imposto a recolher - R\$259.907,00

O demonstrativo acima deixa claro que o contribuinte enganou-se e deduziu duas vezes da apuração do ICMS normal da indústria o valor do ICMS relativo ao frete, pago no código de receita 0775 – ICMS sobre frete, em DAE distinto do ICMS normal (código 0806). Esta situação se repetiu nos demais meses citados no demonstrativo de fl. 20 do PAF.

Opinam pela procedência da infração 3, e pela procedência total do Auto de Infração.

VOTO

Da análise acerca das peças e comprovações que compõem o processo teço as seguintes considerações:

Inicialmente constato que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com o previsto no art. 39 do RPAF/99, estando apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Nego o pedido de diligência formulado pelo autuado, haja vista que os elementos constantes do processo são suficientes para a formação de minha convicção, a teor do disposto no art. do 147, I, “a” do RPAF/99.

O autuado, em sua peça de defesa, suscitou a preliminar de decadência dos fatos geradores ocorridos no período relativo ao exercício de 1998, sob o argumento de que “o lançamento é feito por homologação mensal de acordo com o fato gerador”, acorde as Decisões judiciais que transcreveu.

Ocorre que, 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 relativo ao exercício de 1998 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/03. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/12//03, 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 0274-12/02, 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 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 0260-11/02, 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 BALEIRO, 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, verifica-se que o contribuinte reconheceu o cometimento das infrações 1 e 2, razão porque me abstenho de comentá-las.

Quanto à infração 3, decorrente do recolhimento a menos do imposto em razão de desencontro entre o valor escriturado no livro Registro de Apuração, e o valor efetivamente recolhido, teço as seguintes considerações:

1. Verifico no livro de Apuração do ICMS que o contribuinte creditou-se mês a mês do valor do imposto relativo ao frete de cimento, na Coluna “outros créditos”, conforme os documentos de fls. 309/340 do PAF. Estes valores coincidem com os exigidos na infração 3.
2. Conforme os lançamentos efetuados no livro Registro de Apuração do ICMS, constato que o contribuinte apurou corretamente o valor a recolher. Acontece que efetuou o recolhimento a menor, em decorrência do abatimento do valor do frete que tinha recolhido em DAE separado e que já havia sido objeto de crédito em seu conta corrente fiscal, durante todos os meses fiscalizados na presente ação fiscal.
3. Pelo acima exposto, isto significa que o autuado utilizou os créditos fiscais duas vezes em cada período mensal. A primeira vez, ao lançar como “outros créditos”, em seu livro de Apuração de ICMS, e a segunda vez, ao deduzí-lo do valor do ICMS a ser recolhido, mês a mês.
4. Esta última constatação pode ser visualizada no demonstrativo abaixo:

Data ocorrência	fev/98	mar/98	abr/98	mai/98	jun/98	set/98	out/98	nov/98	dez/98	jan/99	Mar/99
Valor total do débito	287.843,09	366.269,10	328.716,36	297.191,62	305.698,48	341.338,89	447.199,73	346.794,31	426.421,86	443.457,03	383.106,37
Valor total do crédito (incluído ICMS s/frete)	174.991,38	329.751,27	112.311,61	89.869,02	64.314,07	313.480,53	109.934,40	126.227,02	271.669,98	145.879,20	123.199,37
Saldo devedor	112.851,71	36.517,83	216.404,75	207.322,60	241.384,41	27.858,36	337.265,33	220.567,29	154.751,88	297.577,83	259.907,00
Imposto a recolher	112.851,71	36.517,83	216.404,75	207.322,60	241.384,41	27.858,36	337.265,33	220.567,29	154.751,88	297.577,83	259.907,00
Imposto recolhido	98.896,06	19.503,84	199.941,15	192.439,84	226.365,46	14.091,24	317.939,79	203.095,81	139.675,77	289.728,06	252.439,02
Diferença de ICMS a recolher	13.955,65	17.013,99	16.463,60	14.882,76	15.018,95	13.767,12	19.325,54	17.471,48	15.076,11	7.849,77	7.467,98

Conclusão: O valor total a ser recolhido no mês deveria ter sido o valor do ICMS normal, independente do valor do ICMS sobre fretes, tendo em vista que o contribuinte utilizou mensalmente, o crédito sobre os fretes. Além disso, o autuado diminuiu do imposto devido mensalmente, o valor que recolheu sobre os fretes, o que resultou no pagamento a menor do ICMS normal devido mensalmente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, homologando-se os valores efetivamente recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **117808.0024/03-1**, lavrado contra **COMPANHIA CIMENTO PORTLAND ITAÚ**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$239.023,43**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, II, “f”, “b” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de abril de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR