

A. I. Nº - 021983.0010/03-7  
AUTUADO - FRUTOSDIAS S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA  
AUTUANTES - EDNA AMÁLIA P. DA FONSECA e MAGDALA ROSA WOLNEY DE CARVALHO  
ORIGEM - INFAC BONOCÔ  
INTERNET - 15.04.04

## 2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0111-02/04

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. RESSARCIMENTO DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. A legislação tributária estadual veda utilização de crédito fiscal pelo adquirente, nas operações em que o pagamento do ICMS ocorra por antecipação, anterior ao encerramento da fase de tributação. Destarte, não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importânci 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 da antecipação tributária. Arguição de decadência não acolhida. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 10/12/2003, refere-se à exigência de R\$304.717,37 de ICMS, por utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, no período de janeiro a maio, e de setembro a novembro de 1998. O crédito foi utilizado indevidamente porque o autuado entendeu que teria direito ao ressarcimento do ICMS, substituição tributária, pago a mais pelo fato de a operação final ter um valor inferior ao do fato presumido.

O autuado, por seu advogado legalmente constituído, apresentou tempestivamente impugnação, fls. 40 a 79 dos autos, informando inicialmente que se trata de uma empresa que desenvolve suas atividades no comércio de veículos novos e peças genuínas da marca GM, e em que pese o zelo do autuante, entende que a exigência fiscal não pode prosperar, primeiro, porque o crédito tributário em questão encontra-se caduco, de acordo com o prazo decadencial consignado no art. 150, § 4º, do CTN, e por outro lado, entende que é legítimo o direito do autuado creditar-se de diferenças de ICMS pago a mais, quando a operação final tem valor inferior ao do fato gerador presumido. Comentou sobre o lançamento por homologação, argumentando que ocorrido o mencionado pagamento a autoridade administrativa, no prazo decadencial, irá rever o procedimento de apuração do imposto efetuado pelo contribuinte, e estando correto, homologará o pagamento realizado.

Quanto à decadência, o defendente ressaltou que a Administração Pública tem o prazo de cinco anos da data de ocorrência para homologar, ou se for encontrada alguma inexatidão no valor recolhido, promova o lançamento de ofício, e expirado o prazo estabelecido no art. 150, § 4º, da CF, sem que a Administração Tributária tenha se manifestado acerca do pagamento, ocorre a homologação tácita, e consequentemente, a decadência do seu direito de proceder ao lançamento de ofício. Citou ensinamentos de Luciano Amaro, e quanto ao caso em exame,

apresentou o entendimento de que os créditos tributários encontram-se caducos por considerar que o Auto de Infração foi lavrado em 10/12/2003, após cinco anos para o Fisco rever o pagamento antecipado realizado pela empresa. Sobre a questão, citou além dos ensinamentos de Luciano Amaro, o que apregoam no mesmo sentido, Hugo de Brito Machado e Fabiane Bessa.

O defensor comentou ainda, sobre a jurisprudência atual, destacando o reconhecimento de forma unânime quanto ao prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Disse que a jurisprudência do CONSEF defende a aplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN, a exemplo do Acórdão CJF nº 0150-12/02, citando também a jurisprudência dos Conselhos Federais de Contribuintes e no âmbito do STJ e dos Tribunais Regionais Federais. O autuado requer preliminarmente que seja declarado extinto o crédito tributário pela decadência.

Quanto ao mérito, o defensor lembrou que se trata de empresa comercial que atua na área de revenda de veículos novos, citou os arts. 352, 353 e 61 do RICMS/97 e demonstrou o entendimento de que procedeu ao creditamento da diferença entre o valor da base de cálculo adotado pelo substituto tributário (a montadora) para cálculo do ICMS e o valor real de venda do veículo que, no mais das vezes, é inferior àquele, uma vez que o fabricante utiliza-se de base de cálculo fictícia para retenção do ICMS, e somente quando da revenda do veículo é que se poderá chegar à verdadeira base de cálculo. Sendo a primeira maior, cabe ao autuado creditar-se da respectiva diferença.

O defensor comentou sobre o direito da utilização de crédito fiscal, lembrando o princípio da não cumulatividade, ressaltando que a compensação ocorre mediante confronto entre o imposto que for devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas operações anteriores e não pode o legislador ordinário restringir o que é garantido pelo legislador constitucional, e quanto ao direito ao crédito de ICMS na substituição tributária, argumentou que as revendedoras ficaram obrigadas a pagar o ICMS tão logo adquirissem veículos e acessórios dos fabricantes, sendo a base de cálculo fundada em valor fictício e estimado. Citou os arts. 368 e 369 do RICMS, além de ensinamentos de Geraldo Ataliba sobre a natureza do crédito de ICMS. Assim, o autuado entende que resta certo o seu direito à utilização do crédito, e pensar de modo inverso seria legitimar a apropriação indébita do Estado, pois estaria apropriando valores que não lhe pertencem. Disse que o § 2º, do art. 10, da LC 87/96 assegura o seu direito de restituição ou compensação nas operações em que haja pagamento a mais do imposto por força da substituição tributária. Comentou sobre o direito à correção monetária dos créditos de ICMS, e ao tratar das inconstitucionalidades argumentou que a negativa para que se corrija monetariamente, da mesma forma que é obrigada a corrigir seus débitos, resultou em flagrante infringência ao disposto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988. Disse que o instituto da substituição tributária foi objeto de recente uniformização da jurisprudência, e sobre a questão, o defensor citou decisões do STJ, Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Por fim, o autuado requer que seja acolhida a preliminar quanto à caducidade suscitada, e se ultrapassada a preliminar, que seja declarado nulo o Auto de Infração, por entender que existe ofensa direta à Constituição Federal.

As autuantes apresentaram informação fiscal, dizendo que o contribuinte em sua extensa defesa, após tantas citações quanto à prescrição, esqueceu de citar o art. 138, do Decreto-Lei 37/66, bem como, em relação à utilização indevida de crédito fiscal, não observou o que estabelece o RICMS/97, no art. 356, § 7º. Assim, as autuantes opinaram pela manutenção do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, analisando a preliminar de nulidade requerida pelo defendant, sob a alegação de que houve decadência tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado para exigir valores referentes ao exercício de 1998, observo que a legislação estabelece que o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 965 do RICMS/97, que está de acordo com o art. 173, I do CTN. Assim, considerando que a contagem do prazo referente ao exercício de 1998 só começou em 01/01/99, constata-se que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo regulamentar.

Dessa forma, fica rejeitada a preliminar de nulidade requerida nas razões de defesa, haja vista que não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF para decretar a nulidade da autuação fiscal.

O Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, no período de janeiro a maio, e de setembro a novembro de 1998, e de acordo com as razões defensivas, o autuado apresentou o entendimento de que procedeu ao creditamento da diferença entre o valor da base de cálculo adotado pelo substituto tributário (a montadora) para cálculo do ICMS e o valor real de venda do veículo que, no mais das vezes, é inferior àquele, uma vez que o fabricante utiliza-se de base de cálculo fictícia para retenção do ICMS, e somente quando da revenda do veículo é que se poderá chegar à verdadeira base de cálculo, e sendo a primeira maior, cabe ao autuado creditar-se da respectiva diferença.

Trata-se de crédito fiscal relativo a mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, ficando atribuída ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, e de acordo com o art. 9º da Lei nº 7.014/96, ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias, e neste caso, não caberá exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais.

O RICMS/97 reproduz a regra acima citada, constante na Lei nº 7.014/96, quando trata essa questão no mesmo sentido, conforme art. 356, caput e § 7º:

“Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

[...]

§ 7º O encerramento da fase de tributação referido neste artigo implica que, com a realização efetiva do fato gerador presumido, salvo disposição em contrário, não importa que seja o valor da operação superior ou inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou outra circunstância que exija

correção”.

Nas razões de defesa, o autuado ressaltou que o § 2º, do art. 10, da LC 87/96 assegura o seu direito de restituição ou compensação nas operações em que haja pagamento a mais do imposto por força da substituição tributária, e o que se observa é a garantia ao contribuinte substituído o direito de pleitear a restituição do imposto recolhido sob o Regime de Substituição Tributária correspondente ao fato gerador que não se realizar.

O que se indaga é quanto à controvérsia em relação à devolução do ICMS retido pelo substituto quando a base de cálculo praticada pelo contribuinte substituído for inferior à base de cálculo do tributo retido. Por isso, o Convênio 13/97, com o objetivo de harmonizar os procedimentos decorrentes das normas contidas no mencionado art. 10 da LC 87/96, definiu na cláusula segunda que não caberá restituição ou cobrança complementar do ICMS nos casos em que a substituição tributária se realizar com valor inferior ou superior.

Vale ressaltar, que embora existam diversos trabalhos de juristas e votos de ilustres relatores, há notícias de julgamento pela improcedência de Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra cláusula do Convênio 13/97, e o STF derrubou liminar concedida anteriormente. Quanto a essa questão de inconstitucionalidade, observo que de acordo com o art. 167 do RPAF/99, não se inclui na competência desta JJF a declaração de inconstitucionalidade de lei ou dispositivo regulamentar.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, haja vista que não é considerado legítimo o crédito fiscal utilizado pelo autuado, ficando caracterizada a exigência fiscal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 021983.0010/03-7, lavrado contra **FRUTOSDIAS S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$304.717,37**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de abril de 2004.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR - JULGADOR