

PROCESSO - A.I. Nº 232962.0005/03-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NORSA REFRIGERANTES LTDA.
RECORRIDOS - NORSA REFRIGERANTES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0255-04/05
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
INTERNET - 13/10/2005

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0340-11/05

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO. Modificada a Decisão recorrida. É devido o pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo permanente. Infração caracterizada. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É devido o pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo próprio do estabelecimento. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. **2. CRÉDITO FISCAL. a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. É vedada a utilização do crédito fiscal em questão. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. **b)** FALTA DE ESTORNO. ENTRADAS DE MERCADORIAS QUE POSTERIORMENTE FORAM OBJETO DE SAÍDAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Infração elidida. Mantida a Decisão recorrida. **3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE O FRETE REFERENTE AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Não acatada a preliminar de decadência. Recurso de Ofício PARCIALMENTE PROVIDO. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 0255-04/05 -, lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento – R\$37.812,54;
2. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento – R\$7.092,98;

3. Utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento – R\$1.314,24;
4. Falta de recolhimento do imposto por antecipação, na condição de microempresa comercial varejista, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação – R\$214.317,02;
5. Falta de estorno de crédito fiscal relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto – R\$10.480,55.

A Junta de Julgamento Fiscal afastou a preliminar de decadência suscitada pelo autuado, quanto aos fatos geradores ocorridos no exercício de 1998, sob o entendimento de que o prazo de cinco anos deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e não o prazo previsto no § 4º do artigo 150 do CTN como pretendia o contribuinte. Como a autuação foi realizada em 10/12/03 e a decadência operaria a partir de 01/01/04, a JJF decidiu que o lançamento encontrava-se perfeito.

No mérito, o órgão julgador de Primeira Instância decidiu pela Improcedência:

1. da infração 1, posicionando-se no sentido de que *“o fato do contribuinte não haver recolhido o imposto em questão não resultou em prejuízo à Fazenda Estadual, já que o mesmo poderia ser utilizado como crédito no próprio mês, na sua conta-corrente fiscal e, no entanto, o autuado não se apropriou do crédito correspondente”*;
2. da infração 5, acompanhando o resultado da diligência realizada por fiscal estranho ao feito, que constatou que *“as operações de entradas registradas no CFOP 1.22, tratam-se de transferências de copos descartáveis, transferências recebidas pelo autuado, que tiveram suas saídas destinadas a vendas e bonificações à clientes e que foram registradas sob os CFOP 5.12 e 5.99, com respectivo débito do imposto”*.

Decidiu, entretanto, manter o débito integral apontado nas infrações 2 e 3 e reduzir o valor exigido na infração 4, para R\$143.904,19, após a realização de diligência que comprovou que o autuante havia se equivocado no cálculo dos créditos referentes a conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, haja vista que as partes não impugnaram o trabalho diligencial.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 1055 a 1062), o sujeito passivo pretende ver reformada a Decisão recorrida no que se refere aos fatos geradores ocorridos até o dia 10 de dezembro de 1998 por ter operado a decadência (infrações 2, 3 e 4). Argumenta que o prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, encontra-se regulado no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, o qual prevê expressamente o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do respectivo fato gerador, para que a Administração Pública constitua o crédito tributário ou que homologue, tacitamente, o pagamento antecipado.

Discorre sobre o pensamento de Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho a respeito, bem como transcreve diversas ementas de decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho de Contribuintes da Receita Federal para reforçar a sua argumentação.

Conclui aduzindo que, tendo *“antecipado os valores que entendia devidos”*, deve ser aplicada a regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ressaltando que não merece guarida a tese *“dos 10 (dez) anos”* do curso do prazo decadencial para a Fazenda efetuar o lançamento, posto que superada, sobretudo no julgamento prolatado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 101.407/SP, da lavra do Ministro Relator Ari Pargendler, o qual transcreve.

A representante da PGE/PROFIS apresentou o seu Parecer (fls. 1068 e 1069) opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto pelo autuado, considerando que a lei estadual

(COTEB, artigo 28, § 1º), utilizando-se do permissivo inserido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional *“prorrogou o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte”* ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte.

Na assentada de julgamento o conselheiro Marcos Rogério Lyrio Pimenta declarou-se impedido em participar do julgamento e votação desse PAF.

VOTO

Início o meu voto apreciando o Recurso Voluntário, no qual o contribuinte suscitou a decadência dos valores de débito, concernentes aos fatos geradores anteriores ao dia 10 de dezembro de 1998 (infrações 2, 3 e 4), sob o argumento de que deve ser aplicado o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, o qual prevê o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do respectivo fato gerador, para que a Administração Pública constitua o crédito tributário ou que homologue, tacitamente, o pagamento antecipado.

Não obstante respeitável, este não é o posicionamento dominante na jurisprudência desta Corte Administrativa. O CONSEF tem entendido 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, 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 recuperar o imposto, mediante lançamento de ofício (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”*.

Em relação aos fatos geradores deste Auto de Infração, o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/03. Como o lançamento foi lavrado em 10/12/03, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do crédito tributário. 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 em inúmeros acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais se podem destacar os Acórdãos CJP nº 0274-12/02, CJP nº 0150-12/02 e CJP nº 0260-11/02, este último, com voto da lavra do Conselheiro Relator Tolstoi Nolasco Seara como a seguir reproduzido:

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^a. 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 prof^a. 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”.

Destaco, ainda, que diversas Decisões judiciais reforçam o posicionamento acima referido, como a seguir transcrito:

1. Decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 101407/SP – Relator Ari Pargendler – 1ª Seção - DJ 08/05/00, p. 53:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

*Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquele em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. **Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição de crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.** Embargos de divergência acolhidos. (grifos não originais)*

2. Decisão proferida pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 169246/SP – Relator Ari Pargendler – DJ 29/06/98, p. 153:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

*Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquele em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. **Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição de crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.** Embargos de divergência acolhidos. (grifos não originais)*

Pelo exposto, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto.

Quanto ao Recurso de Ofício, verifico que é referente às infrações 1 e 5, as quais foram consideradas improcedentes, e à infração 4, que foi julgada procedente em parte pela Junta de Julgamento Fiscal.

Na infração 1 foi exigido o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no período de janeiro a setembro de 1998.

Inicialmente cabe destacar que a Constituição Federal de 1988 prevê, em seu artigo 155, incisos VII e VIII, que *“caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”*, nas entradas de bens, oriundos de outro Estado, quando o consumidor final for contribuinte do ICMS. A obrigatoriedade de recolhimento do imposto estadual, por diferença de alíquotas, nas entradas de mercadorias ou bens destinados ao ativo imobilizado e a consumo do destinatário contribuinte do ICMS também encontra previsão no inciso IV do artigo 2º na Lei nº 7.014/96.

O relator da Decisão recorrida considerou improcedente o débito apontado no Auto de Infração frisando que o *“fato do contribuinte não haver recolhido o imposto em questão não resultou em prejuízo à Fazenda Estadual, já que o mesmo poderia ser utilizado como crédito no próprio mês, na sua conta-corrente fiscal e, no entanto, o autuado não se apropriou do crédito correspondente”*.

Como se verá adiante, poder-se-ia concordar com a conclusão apresentada pela Junta de Julgamento Fiscal se o autuado não tivesse utilizado, como crédito fiscal, o ICMS destacado nas notas fiscais de entradas de bens destinados ao ativo imobilizado. Entretanto, este não é o caso, conforme reconhecido na peça defensiva (fl. 87) quando o contribuinte assim se expressou:

“Assim é que, sendo de direito, a impugnante apropriou o crédito relativo às notas de aquisição de bens do ativo fixo, deixando simplesmente de efetuar no LRAICMS, os lançamentos de débito e, do correspondente crédito, para efeito de anulação do diferencial entre alíquotas, não significando, pois, tenha deixado de recolher diferença de ICMS entre as alíquotas internas e interestaduais”.

Para definir se o entendimento manifestado na Decisão recorrida está correto há que se analisar a questão sob o ponto de vista da legislação então vigente a fim de avaliar se o comportamento do contribuinte ocasionou, ou não, prejuízo à Fazenda Estadual.

À época dos fatos geradores desta autuação vigia a Lei Complementar nº 87/96, ainda sem a alteração promovida pela Lei Complementar nº 102/00 (efeitos a partir de 01/08/00), com a seguinte redação:

Art. 20. *Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

§ 1º *Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

§ 5º *Além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no anterior, os créditos resultantes de operações de que decorra entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente serão objeto de outro lançamento, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto no art. 21, §§ 5º, 6º e 7º.*

Art. 21. *O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

§ 1º Devem ser também estornados os créditos referentes a bens do ativo permanente alienados antes de decorrido o prazo de cinco anos contado da data da sua aquisição, hipótese em que o estorno será de vinte por cento por ano ou fração que faltar para completar o quinquênio.

§ 4º Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo permanente forem utilizados para produção de mercadorias cuja saída resulte de operações isentas ou não tributadas ou para prestação de serviços isentos ou não tributados, haverá estorno dos créditos escriturados conforme o § 5º do art. 20.

§ 5º Em cada período, o montante do estorno previsto no parágrafo anterior será o que se obtiver multiplicando-se o respectivo crédito pelo fator igual a um sessenta avos da relação entre a soma das saídas e prestações isentas e não tributadas e o total das saídas e prestações no mesmo período. Para este efeito, as saídas e prestações com destino ao exterior equiparam-se às tributadas.

§ 7º O montante que resultar da aplicação dos §§ 4º, 5º e 6º deste artigo será lançado no livro próprio como estorno de crédito.

A alínea “a” do inciso V do artigo 93 do RICMS/97, por outro lado, previa, nas entradas de mercadorias ou bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, “*assim entendidos os bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, atendida a legislação federal*”, que o contribuinte poderia utilizar, como crédito fiscal:

- a) o valor do imposto anteriormente cobrado na operação de entrada;
- b) o valor do imposto relativo ao respectivo serviço de transporte;
- c) o valor do imposto recolhido a título de diferença de alíquotas.

Pela análise da legislação acima transcrita, é possível inferir que:

1. o contribuinte, ao adquirir em outros Estados, mercadorias ou bens destinados ao seu ativo imobilizado poderia utilizar imediatamente, como crédito fiscal, o ICMS destacado na nota fiscal de entrada, o valor do imposto destacado no conhecimento de transporte rodoviário de cargas e o montante do imposto recolhido a título de diferença de alíquotas;
2. nem toda a entrada de bens ou mercadorias para o ativo imobilizado gerava automaticamente o direito ao crédito do ICMS, como é o caso daqueles destinados a atividades alheias à atividade do contribuinte adquirente (§ 1º do artigo 20 da Lei nº 87/96);
3. é importante que se saliente que, mesmo havendo o creditamento do ICMS nas operações acima descritas, poderia haver a necessidade de realização de estornos, em data posterior à entrada dos bens, a depender da ocorrência de diversos fatores, tais como:
 - a. quando os bens ou mercadorias fossem destinados a atividades alheias à atividade do adquirente, sendo tal circunstância desconhecida no momento de sua entrada no estabelecimento;
 - b. quando os bens viessem a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se;

- c. quando os bens do ativo permanente fossem alienados antes de decorrido o prazo de cinco anos, contado da data da sua aquisição, hipótese em que o estorno deveria ser de vinte por cento por ano ou fração que faltasse para completar o quinquênio;
- d. quando, em qualquer período de apuração do imposto, os bens do ativo permanente fossem utilizados para a produção de mercadorias com operações de saídas isentas ou não tributadas, ou para a prestação de serviços isentos ou não tributados, hipótese em que o estorno dos créditos escriturados seria feito multiplicando-se o respectivo crédito pelo fator igual a um sessenta avos da relação entre a soma das saídas e prestações isentas e não tributadas e o total das saídas e prestações no mesmo período.

Em seu voto, o relator de Primeira Instância ainda destacou que “*devo esclarecer que o autuante se equivocou ao informar que o contribuinte tinha a obrigação de escriturar o Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente, uma vez que à época dos fatos geradores (1998 e 1999), ainda não existia tal controle*”.

É evidente o equívoco cometido pela Junta de Julgamento Fiscal, haja vista que o livro de controle de crédito do ICMS relativo a entradas de ativo imobilizado já era previsto desde a edição da Lei Complementar nº 87/96 (§ 5º do artigo 20) e do RICMS/97 (§ 12 do artigo 93), embora ainda não tivesse assumido a denominação atual de “*Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP)*”, a qual somente veio a surgir em 01 de março de 1998 com o advento do Decreto nº 7.244/98 (Alteração nº 5).

De qualquer maneira, havia, desde antes de 1998, como ainda há hoje, a obrigatoriedade de lançar, num livro especial, os créditos fiscais decorrentes de entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e as hipóteses de vedação de crédito fiscal e de obrigatoriedade de realização de estornos de créditos, relativamente a entradas de ativo imobilizado, estavam, à época, contempladas no artigo 93, inciso V, alínea “a” e §§ 11 e 12; no artigo 100, §§ 7º a 14; e no artigo 339, parágrafo único, todos do RICMS/97.

Assim, embora se possa afirmar numa análise superficial e simplista que haveria uma “anulação matemática”, pois o contribuinte possuía o direito de se creditar do imposto pago a título de diferença de alíquotas, é óbvio que, num exame mais aprofundado, a falta de pagamento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas, bem como a falta de escrituração do livro especial de controle de crédito, poderia gerar grande prejuízo financeiro ao Estado.

A fim de demonstrar o raciocínio acima descrito, creio que se faz necessária a apresentação de alguns exemplos matemáticos com fatos geradores ocorridos na mesma época desta autuação:

1ª HIPÓTESE: Aquisição de um bem para o ativo imobilizado alheio à atividade do contribuinte (um veículo Mercedes Benz para o presidente da empresa, por exemplo), no valor de R\$1.000.000,00 –

Base de Cálculo – R\$1.000.000,00

ICMS destacado na nota fiscal (7%) = R\$70.000,00

ICMS a título de diferença de alíquotas (17% - 7%) = R\$100.000,00

Nesta primeira situação, o adquirente NÃO poderia utilizar, como crédito fiscal, o imposto destacado na nota fiscal nem o valor recolhido em razão da diferença de alíquotas (total de R\$170.000,00) por força da vedação imposta pelo § 1º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 e da alínea “c” do inciso IV do artigo 97 do RICMS/97, por se tratar de bem alheio à atividade da empresa. Sendo assim, apesar de ser obrigatório o recolhimento do ICMS por diferença de alíquotas, não haveria nenhuma anulação do valor pago, haja vista que ele não poderia ser creditado.

2ª HIPÓTESE: Aquisição de uma máquina para fabricação de determinado produto, no valor de R\$10.000.000,00 –

Base de Cálculo – R\$10.000.000,00

ICMS destacado na nota fiscal (7%) = R\$700.000,00

ICMS a título de diferença de alíquotas (17% - 7%) = R\$1.000.000,00

Nesta segunda situação, o adquirente poderia utilizar, como crédito fiscal:

- a) o imposto destacado na nota fiscal no valor de R\$700.000,00;
- b) o valor recolhido em razão da diferença de alíquotas no montante de R\$1.000.000,00. Os lançamentos deveriam ser feitos no livro Registro de Apuração do ICMS no mês da entrada da mercadoria e do recolhimento do imposto, havendo, nesse primeiro momento, uma anulação do imposto recolhido por diferença de alíquotas.

Ocorre, porém, que o contribuinte também estaria obrigado a escriturar o valor total de R\$1.700.000,00 no livro de controle de crédito referente a bens entrados no estabelecimento e destinados ao ativo imobilizado (atualmente denominado CIAP), verificando, nos 60 (sessenta) meses seguintes, se aconteceu, ou não, uma ou mais das circunstâncias que o obrigariam a estornar proporcionalmente o crédito fiscal.

- Poderia acontecer, por exemplo, a alienação do bem no final do 24º mês, caso em que o contribuinte deveria estornar 60% do valor do crédito utilizado (vinte por cento por ano ou fração que faltasse para completar o quinquênio) = $R\$1.700.000,00 \times 60\% = R\$1.020.000,00$ (valor do estorno do crédito fiscal no fim do segundo ano). Se não se exigisse o ICMS por diferença de alíquotas no montante de R\$1.000.000,00, a pretexto de que seria anulado, o percentual de 60% a ser estornado no livro Registro de Apuração do ICMS e, portanto, acrescido ao débito do imposto no mês da alienação do equipamento, somente incidiria sobre o crédito do imposto destacado na nota fiscal ($R\$700.000,00 \times 60\% = R\$420.000,00$) e a Fazenda Estadual deixaria de arrecadar a importância de R\$600.000,00, que representa exatamente 60% do crédito referente ao valor da diferença de alíquotas ($R\$1.000.000,00 \times 60\% = R\$600.000,00$).
- Poderia ocorrer, ainda, que, no 4º mês seguinte ao da entrada do bem, o contribuinte tivesse promovido operações de saídas de mercadorias, produzidas pelo equipamento adquirido, isentas ou não tributadas, hipótese em que o estorno do crédito escriturado seria feito multiplicando-se o respectivo crédito pelo fator igual a um sessenta avos da relação entre a soma das saídas e prestações isentas e não tributadas e o total das saídas e prestações no mesmo período.

Admitindo-se, apenas para facilitar o raciocínio, que 100% das saídas foram isentas ou não tributadas em determinado mês e que o equipamento adquirido tenha participado do processo produtivo de todas as mercadorias, os cálculos seriam os seguintes:

1. o cálculo do estorno do crédito seria: $R\$1.700.000,00 \times 1/60$ (já que 100% das saídas no mês foram isentas) = R\$28.333,33 (valor a ser lançado no livro Registro de Apuração do ICMS no mês e, portanto, acrescido ao débito do imposto);
2. se não se exigisse o ICMS por diferença de alíquotas no montante de R\$1.000.000,00, a pretexto de que seria anulado, o cálculo do crédito a ser estornado no livro Registro de Apuração do ICMS e, portanto, acrescido ao débito do imposto no mês, somente incidiria sobre o crédito do imposto destacado na nota fiscal ($R\$700.000,00 \times 1/60 = R\$11.666,67$) e a Fazenda Estadual deixaria de arrecadar a importância de R\$16.666,66, que representa exatamente 1/60 do crédito referente ao valor da diferença de alíquotas ($R\$1.000.000,00 \times 1/60 = R\$16.666,66$).

Por fim, dito de outro modo: o valor recolhido pelo contribuinte em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas entradas de bens para o ativo fixo era definitivo, enquanto que o crédito fiscal referente ao montante pago podia, ou não, ser integralmente confirmado ao longo de 60 meses. Na hipótese de ser possível o creditamento do ICMS da diferença de alíquotas

recolhido, este valor podia ser reduzido ao longo de cinco anos, a depender da ocorrência das situações previstas na legislação para o estorno do crédito fiscal, não havendo a pretensa “anulação” ou o mero “controle escritural”, como mencionado pelo sujeito passivo, muito pelo contrário.

Em resumo, só vislumbro duas possibilidades, na presente lide, em que a falta de recolhimento do imposto em razão da diferença de alíquotas representa um mero “exercício escritural”, não havendo repercussão no cálculo do ICMS:

1. se o autuado não utilizasse, como crédito fiscal, durante cinco anos, o ICMS destacado na nota fiscal de entrada do bem para o ativo imobilizado, haja vista que não haveria que se falar em estorno de crédito;
2. ou caso o contribuinte utilizasse, como crédito fiscal, o imposto destacado no documento fiscal de entrada do bem para o ativo imobilizado, se não ocorresse, nos 60 (sessenta) meses subsequentes à entrada do bem, nenhuma das hipóteses de vedação do crédito ou de estorno do crédito fiscal, como previsto na legislação.

Como não é possível afirmar com absoluta certeza, pelo exame dos elementos documentais, se o sujeito passivo não alienou os bens adquiridos para o ativo imobilizado antes de decorridos os cinco anos previstos legalmente; ou se tais bens não se deterioraram antes de cinco anos; ou mesmo se os bens não foram utilizados na produção de mercadorias com saídas isentas ou não tributadas etc, não se pode, simplesmente, descartar a exigência do imposto por diferença de alíquotas da forma como foi feita pela Junta de Julgamento Fiscal.

Por último, para reforçar a argumentação já expendida, é necessário observar que, caso o contribuinte possuísse saldo credor no mês da entrada de um bem para o ativo imobilizado, não estaria desobrigado de efetuar o recolhimento do ICMS por diferença de alíquotas naquele mês. Ao contrário, a empresa deveria pagar o imposto devido em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais e utilizar, como crédito fiscal, tanto o imposto destacado na nota fiscal de entrada e como aquele efetivamente recolhido aos cofres estaduais, aumentando, assim, o saldo credor já existente na conta corrente fiscal.

Por tudo quanto foi exposto, considero que merece reforma a Decisão recorrida, para ser julgado procedente o valor do débito exigido, no total de R\$37.812,54, referente à infração 1 do lançamento.

Na infração 4 foi cobrado o ICMS por antecipação, referente à parcela do frete pago nas aquisições de mercadorias enquadradas na substituição tributária e provenientes de outras unidades da Federação.

O autuado alegou, em sua impugnação, que haviam sido incluídos no levantamento fiscal valores referentes à aquisição de bens de ativo, materiais de uso e de consumo, assim como remessas de recipientes vazios para envasilhamento em unidades produtivas.

A Junta de Julgamento Fiscal, a fim de esclarecer as dúvidas existentes no PAF, determinou a realização de duas diligências, após as quais ficou comprovado, pelo fiscal diligente, que:

- a) o autuante considerou em seu levantamento (fls. 14 a 16) os valores de fretes relativos à aquisição de bens do ativo fixo, de material de uso e consumo e de refrigerantes a preço CIF;
- b) a quase totalidade dos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, apresentados pelo autuado, era referente a prestações de serviços originados de Estados do Nordeste e do próprio Estado da Bahia, com o destaque do imposto feito a 12% e 17%, enquanto que o autuante havia considerado o crédito de 7%. Por fim, o órgão julgador decidiu reduzir o débito, de R\$214.317,02 para R\$143.904,19, acatando o demonstrativo elaborado pelo diligente e acostado à fl. 642.

Considerando que o autuado e o autuante não se manifestaram sobre o resultado da diligência, mesmo após instados a fazê-lo, entendo que deve ser mantida a Decisão recorrida, para reduzir o débito referente à infração 4 para R\$143.904,19.

Exige-se o imposto, na infração 5, por falta de estorno de crédito fiscal relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto.

Este item da autuação também foi objeto de diligência por fiscal estranho ao feito, o qual informou que *“as operações de entradas registradas no CFOP 1.22, tratam-se de transferências de copos descartáveis, transferências recebidas pelo autuado, que tiveram suas saídas destinadas a vendas e bonificações à clientes e que foram registradas sob os CFOP 5.12 e 5.99, com respectivo débito do imposto”*. Sendo assim, considero que não merece reforma a Decisão recorrida que julgou improcedente este item do lançamento.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida, restabelecendo o débito relativo à infração 1, o qual deve ser julgado procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232962.0005/03-1, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$190.123,95**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2005.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS