

A. I. Nº - 206878.0028/04-0
AUTUADO - PADARIA ESTRELA DALVA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - ANALCIR EUGENIO PARANHOS DA SILVA
ORIGEM - INFAS BONOCÔ
INTERNET - 02/06/2005

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0172-01/05

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Comprovado nos autos pagamento de parte do débito exigido. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente caracterizada. **b)** RECOLHIMENTO O MENOS. Infração não elidida. **c)** DESENCONTRO ENTRE O VALOR RECOLHIDO E O ESCRITURADO. Comprovada parcialmente a infração. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA. Autuado reconhece o cometimento da irregularidade. Multas de 10% e 1% do valor comercial das mercadorias. Lançamento subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. **b)** ICMS NÃO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Lançamento reconhecido como devido pelo autuado. Infração confirmada. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado que parte dos bens se refere a mostruário, material promocional, bonificação e mercadoria em consignação. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/12/2004, exige imposto no valor de R\$16.223,54 e multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$446,47, pelas seguintes irregularidades:

1) deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88, nos meses de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 1999, e janeiro, março a agosto, outubro e novembro de 2000, no valor total de R\$3.713,77;

2) efetuou recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88, nos meses de janeiro, março, maio, julho a setembro de 1999, e janeiro, março a agosto e outubro de 2000, no valor total de R\$7.861,99;

- 3) utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro, março, agosto e outubro de 1999, janeiro, março, abril, agosto e novembro de 2000, no valor total de R\$ 893,76;
- 4) utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal, no mês de março de 2000, no valor de R\$ 63,91;
- 5) deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de agosto e setembro de 1999, junho e agosto de 2000, no valor total de R\$ 90,81;
- 6) deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, multa de 10%, no valor de R\$426,18;
- 7) deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, multa de 1%, no valor de R\$20,29;
- 8) recolheu a menos ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de agosto e novembro de 1999, no valor de R\$ 3.600,00.

O autuado, às fls. 329/345, através de seu representante legalmente constituído, apresentou defesa alegando que tem como atividade a indústria e o comércio de produtos de panificação e comércio de material de construção.

Alegou que antes de questionar o mérito do Auto de Infração invoca a ocorrência da extinção do crédito tributário por força da decadência (art. 156, V, do CTN), em relação ao período de 1999, contido no Auto de Infração.

Argumentou que sendo o ICMS um tributo em que o lançamento se faz pela modalidade de homologação, não há porque se aplicar o disposto no art. 173 do CTN. Que segundo o art. 150, § 4º, do CTN, nos casos em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo como no caso do ICMS, a Fazenda Pública tem 5 (cinco) anos a contar do citado pagamento para proceder a sua conferência e homologação. Não exercendo tal prerrogativa, decai o direito do credor tributário promover o lançamento, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação. Transcreveu o art. 150, § 4º, do CTN e citou ensinamentos de Hugo de Brito Machado, em sua obra “Curso de Direito Tributário, Malheiros, pág. 172” e o mestre Paulo de Barros Carvalho “Curso de Direito Tributário, Saraiva, pág. 314”.

Também afirmou ser este o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, pacificando a posição de que, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito do fisco constituir o crédito tributário extinguir-se após o decurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador. Que neste mesmo sentido transcreveu Acórdãos RESP 172997/SP e RESP 183603/SP (Recurso Especial).

Conclui dizendo que no caso em análise, ainda que se aplicando o art. 173, I, do CTN, restou configurada a decadência tributária, visto que em relação aos fatos geradores ocorridos em 1999, a fiscalização apenas poderia constituir o crédito tributário até 01/01/2005, o que não ocorreu, visto que o Auto de Infração foi recebido no dia 06 de janeiro e, que, ao seu ver, teria operado a extinção do crédito tributário em virtude da decadência.

Protestou alegando equívocos da autuação. Em relação a infração 01, disse ter procedido o recolhimento do imposto antecipado, tendo apenas deixado de incluir na base de cálculo do imposto o valor dos fretes. Também, o autuante incluiu na relação as notas fiscais de nºs 18467, 18686, 22808 e 22849, referente aquisições de outra filial, devendo, pois, ser ajustado os valores apresentados no Auto de Infração.

Em relação a infração 02, informou que os valores do mês de agosto e outubro de 2000, nas quantias de R\$ 1.000,00 e R\$ 1.700,00, respectivamente, devem ser excluídos, já que estão arrolados no parcelamento precedido de denúncia espontânea nº 2068780018040. O valor de R\$ 5.000,00, referente ao mês de agosto de 1999 está contido em outro Auto de Infração de nº 206936.0005/99-1.

Reconheceu o cometimento das infrações 03 e 04 e requer a exclusão da multa por estar em processo de concordata.

Na infração 05 alegou o autuado que não se trata de aquisição de bens destinados ao ativo fixo, e sim, de mostruário, material promocional, bonificações e consignação, não estando obrigado a efetuar o recolhimento de diferença de alíquota. Ressaltou que mesmo que as notas fiscais relacionadas se referissem a bens para o ativo fixo, não caberia a exigência do imposto, visto que no período autuado o contribuinte tinha direito a utilização do crédito fiscal destacado no documento, bem como da diferença de alíquota, de forma que não haveria o recolhimento de tal montante, apenas o lançamento simultâneo nos itens “outros Créditos” e “Outros Débitos”, do livro Registro de Apuração. Transcreveu o art. 93, V, “a”, § 11, II, “b”, itens 1 e 2, do RICMS/97.

Reconheceu o cometimento das infrações 06 e 07, requerendo o cancelamento da penalidade imposta, com fulcro no art. 915, §6º, do RICMS e art. 158 do RPAF.

Disse que os valores da infração 08, referente ao mês de agosto de 1999, já constam do Auto de Infração 206936.0005/99-1 e o valor apontado no mês de novembro de 1999 foi quitado mediante denúncia espontânea.

Argumentou que depois de demonstrada as diversas improcedências, informa a impossibilidade de exigência da multa imposta, considerando que está sob processo de Concordata Preventiva em curso na 8ª Vara Cível e Comercial de Salvador, tombado sob nº 140.01.849157-7.

Asseverou que a imposição da multa acarretará prejuízos para todos os credores, bem como aos credores privilegiados das outras esferas tributantes, ante a diminuição da capacidade de pagamento da embargante, por se encontrar com o crédito abalado por força do favor legal concedido pelo próprio Estado. Transcreveu Acórdãos referente a Embargos à Execução Fiscal – Embargante em concordata, e concluiu que com base no art. 23, parágrafo único, II, da Lei Federal c/c art. 112 do CTN, requereu a dispensa da aplicação das multas, por estar sofrendo as intempéries de um processo de concordata preventiva.

Requereu que se conheça da presente impugnação para encaminhar o Auto de Infração para uma das JJJ para que seja julgado improcedente arquivando-se definitivamente o referido processo, visto que restou comprovada a inocorrência das infrações na forma descrita no Auto de Infração.

Requereu, ainda, que a partir do exame de sua contabilidade, comprovadas as alegações defensivas e, com base no art. 145 do RPAF, a realização de diligência para que sejam comprovadas as alegações defensivas.

O autuante, às fls. 515/518, informou ser descabida a preliminar de decadência. Transcreveu o art. 965, I, II e art. 90, do RICMS/97.

Em relação a infração 01, informou que o autuado embora arguisse ter recolhido o imposto antecipado, não demonstrou através de comprovante os recolhimentos. As exclusões dos CTRCs por ele contestados não devem ser acatadas, em razão do destinatário da prestação de serviços de transporte ser um estabelecimento da mesma empresa, inclusive, com a mesma razão social e o recolhimento do imposto devido por esses conhecimentos não ter ocorrido.

Na infração 02, disse que o autuado alega que os valores de R\$ 1.000,00 e R\$ 1.700,00, dos meses de agosto e outubro de 2000, respectivamente, foram objeto de parcelamento. No entanto, observou que o número do processo administrativo apontado pelo autuado é o mesmo da presente autuação, lavrado em 27/12/2004. Em vista disso entendeu que o autuado esteja reconhecendo a procedência dos valores indicados no demonstrativo nº 2, às fls. 83/84. Quanto ao valor de

R\$5.000, referente ao mês de agosto de 1999, discorda da exclusão, uma vez que o Auto de Infração nº 206936.0005/99-1 foi julgado nulo e o autuado não apresentou o recolhimento dos valores nele levantados.

Infrações 03, 04, 06 e 07 – o autuado reconheceu a procedência , requerendo a exclusão da multa por se encontrar em processo de concordata

Infração 05 – informou que as notas fiscais nºs 95525, 217558 e 28729 se referem a expositores que a loja utiliza para melhor apresentar os seus produtos, estando incorporados ao ativo permanente do estabelecimento. Quanto a nota fiscal nº 11472 informou estar patente que se trata de produto do ativo imobilizado (frigobar), para uso da loja.

Infração 08 - os argumentos do autuado não devem ser considerados, visto que o Auto de Infração nº 206936.0005/99-1 foi julgado nulo e o autuado não provou o recolhimento espontâneo do débito nele levantado e quanto ao DAE apresentado, este não faz menção ao período de referência, novembro de 1999, e o deficiente não apresentou elemento da citada denúncia.

Opinou pela manutenção da autuação.

VOTO

Em relação à argüição de que teria ocorrido a decadência tenho a observar o seguinte:

Inicialmente, quero esclarecer que a matéria em questão, até mesmo dentre os renomados tributaristas existe interpretações divergentes quanto ao momento em que se dá o lançamento do crédito tributário.

Pesquisando o tributarista Alberto Xavier, em seu livro DO LANÇAMENTO: TEORIA GERAL DO ATO DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO, 2ª edição, Ed. Forense, pág.176, diz, *verbis*:

Ora, no que a este último se refere, os atos procedimentais podem desempenhar três funções típicas: a de atos pressupostos, a de atos preparatórios e a de atos complementares.

§1º Atos Pressupostos

É fácil a distinção entre os atos complementares e as outras categorias de atos atrás indicados, pois que enquanto aqueles são praticados posteriormente ao lançamento, os atos pressupostos e os atos preparatórios são lógica e cronologicamente anteriores ao lançamento.

Nesta linha de entendimento, ensina Alberto Xavier, na pág. 178, sobre :

“§2º Atos Preparatórios

A) Tipos de atos preparatórios

Como já se salientou, é possível distinguir os atos pressupostos dos atos preparatórios, pois enquanto os primeiros desempenham uma função de reconhecimento ou qualificação de situações jurídicas com base nas quais se há de praticar o lançamento, os atos preparatórios têm em vista – como o próprio nome indica – preparar o lançamento, habilitando a autoridade competente a manifestar uma vontade conforme à lei. Os atos preparatórios exprimem realização das situações jurídicas subjetivas coordenadas no procedimento e, portanto, tal como estas, podem derivar do Fisco, do particular contribuinte ou de terceiros. Por este aspecto também se distinguem os atos pressupostos, que apenas podem ser praticados por entes públicos, quer integrados, quer não, na Administração tributária.

Quando trata dos atos complementares, pág. 193, o tributarista Alberto Xavier diz o seguinte:

B) A notificação do lançamento

Se se percorrer os trâmites fixados na lei que a Administração deve praticar após o lançamento, não suscitará dúvidas que entre eles assume especial relevância a notificação do lançamento. (grifo meu)

A notificação é realizada pela própria autoridade que praticou o lançamento e tem este ultimo como conteúdo: a notificação desempenha, pois, a função de levar ao conhecimento do contribuinte o lançamento que lhe respeita. (grifo meu)

Nem sempre, porém, se limita a notificação a um conteúdo genérico: nos casos de lançamento “ex officio”, tem em vista comunicar ao contribuinte o fundamento da exigência, bem como definir o prazo para o recolhimento da obrigação tributária e para a sua eventual impugnação.

Seja, porém, como for, certo é que em qualquer das hipóteses a notificação configura-se como requisito de perfeição ¹³⁰ do lançamento, o qual deve, portanto, considerar-se como um ato receptício .

Na pág. 195, deste mesmo livro, Alberto Xavier, citando dizeres de Paulo de Barros Carvalho sobre a distinção entre o *lançamento* e a *notificação do lançamento*, diz que:

“O lançamento pode ser válido, porém ineficaz, em virtude de notificação inexistente, nula ou anulada.

Uma coisa é acatarmos os vícios do ato de lançamento, outra é cogitar dos defeitos da notificação. Esta se presta, tão somente, para dar ciência ao sujeito passivo, da formalização do crédito, que nascera ao ensejo de acontecimento do fato jurídico tributário (...) Tal qual o lançamento, a notificação, como ato jurídico administrativo, pode existir; ser válida ou não válida; eficaz ou não eficaz. Notificação existente é a que reúne os elementos necessários ao seu reconhecimento. Válida, quando tais elementos se conformarem aos preceitos jurídicos que regem sua função, na ordem jurídica. E eficaz aquela que, recebida pelo destinatário, desencadeia os efeitos jurídicos que lhe são próprios.

Se o lançamento existir e for válido, não irradiará qualquer efeito jurídico, enquanto não comunicado ao sujeito passivo, por intermédio do ato de notificação. Mesmo existente e válido, o lançamento pode ficar prejudicado em sua eficácia, pela demonstração de vício capital (nulidade absoluta) ou accidental (nulidade relativa) do ato de notificação”.

Assim, é fato indiscutível que a notificação ao sujeito passivo é imprescindível para que o Auto de Infração seja eficaz, no entanto, tal ato não pode ser entendido como momento para determinação do prazo decadencial do direito de constituição do crédito tributário.

Efetivamente, o prazo para o Estado constituir o crédito tributário, praticando o ato administrativo de lançamento é de cinco anos. E não exercendo o seu direito, nesse período, a consequência é a perda pelo decurso do tempo.

O art. 173 do CTN estabelece o prazo inicial para a contagem do prazo. No inciso I, determina que é a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e a data em que torna definitiva a decisão que houver anulado o lançamento, por vício formal (inciso II).

Verifico que, no caso em tela, a autuação culminando com a lavratura do Auto de Infração, relativo ao período fiscalizado (exercício de 1999), ocorreu em 27/12/2004 e, o sujeito passivo foi notificado do lançamento em 06/01/2005.

É neste sentido que restou provado nos autos que o crédito foi constituído antes de ter operado a decadência, ou seja, com a lavratura do Auto de Infração foi constituído o ato do lançamento do crédito tributário, haja vista que o lançamento só seria desconstituído se ocorresse a partir do dia 01/01/2005.

O lançamento já constituído, como demonstrado nos autos, tornou-se válido e eficaz com a ciência, mediante notificação ao sujeito passivo, em 06/01/2005. Como bem diz o tributarista Alberto Xavier, conforme citação acima: a notificação tem por função, levar ao conhecimento do contribuinte o lançamento que lhe respeita. No caso em questão, em que o lançamento se dá “ex officio”, a notificação tem a finalidade de cientificar ao contribuinte o fundamento da exigência, bem como definir o prazo para o recolhimento da obrigação tributária e para a sua eventual impugnação.

Assim, rejeito o argumento defensivo de que tivesse ocorrido a extinção do direito da Fazenda Pública constituir o lançamento tributário de fatos ocorridos no exercício de 1999, por ter sido efetuado o presente lançamento tributário em 27/12/2004.

Da análise das peças que compõem o presente processo verifico que o sujeito passivo reconhece devidas as irregularidades apuradas nos itens 03, 04, 06 e 07 do Auto de Infração.

No tocante a infração 01, apesar do autuado alegar ter efetuado o recolhimento do imposto antecipado, não juntou aos autos nenhum documento comprobatório de sua alegação. Aplicando-se, neste caso, as regras estabelecidas no art. 143 do RPAF/99 que dispõe: “A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”. No entanto, no rol dos documentos fiscais se encontram aos valores relativos aos Conhecimentos de Transportes nºs 18467, 18686, 22808 e 22849, cujos documentos pertencem a outro estabelecimento do mesmo titular. A legislação tributária, precisamente, no art. 37 do RICMS/97, define que os estabelecimentos são autônomos. Desta maneira, devem ser excluídos os valores de R\$ 13,68, R\$ 12,44 e R\$ 45,90, referentes aos meses de julho e agosto de 1999 e, março de 2000.

Assim, na infração 01, o valor relativo ao mês de julho de R\$ 60,11 passa para R\$ 46,43. No mês de agosto de 1999, o valor de R\$ 492,51 passa para R\$ 480,07. E, no mês de março de 2000 fica excluído o valor de R\$ 45,90. Passando a infração de R\$ 3.713,77 para R\$ 3.641,75.

Na infração 02 o autuado alega ter procedido parcelamento, através de denúncia espontânea, em relação aos valores de R\$ 1.000,00 e R\$ 1.700,00, nos meses de agosto e outubro de 2000. No entanto, indica como número do processo do parcelamento o mesmo do presente Auto de Infração e, consultando o Sistema de Informatização da SEFAZ não localizei nenhum processo de parcelamento com o número indicado. Também, o autuado alega que o valor de R\$ 5.000,00 já foi exigido através do Auto de Infração nº 206936.0005/99-1, porém como o autuante informa que o citado Auto foi julgado nulo, consultando o Sistema de Informatização da SEFAZ identifiquei os Acórdãos JJF nº 1008/00 e CJF nº 1130/00, em que foi exigido o imposto devido por antecipação, por recolhimento a menos dos valores de R\$ 2.000,00 e R\$ 5.000,00, no mês de agosto de 1999. Porém, a 1^a Instância julgou nulo o procedimento fiscal, por inobservância ao devido processo legal, sendo tal decisão mantida pela 2^a Instância Administrativa.

O motivo da nulidade do procedimento fiscal decorreu do fato daquele Auto de Infração ter sido lavrado em 30/11/99, dentro do prazo de 5 (cinco) dias para o autuado providenciar o pagamento da parcela inicial do parcelamento solicitado. Consta, ainda que o parcelamento foi indeferido em 25/11/99, entretanto, o sujeito passivo só tomou ciência do indeferimento em 15/12/99, intimando o autuado a efetuar o pagamento no prazo de 10 dias.

Não consta nos autos que o valor foi recolhido, nem o autuado trouxe a comprovação de tal fato. Mantida a exigência do crédito tributário, no valor total de R\$7.861,99.

Na infração 05 – foi exigido diferença de alíquota nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo, porém o autuado comprova que parte dos bens se referem a mostruário, material promocional, bonificações e consignação. A Nota Fiscal nº 95525 se refere a Display promocional de propriedade do remetente; Nota Fiscal nº 217558 se refere a remessa bonificação – expositor especial parede frente da Pincéis Tigre; Nota Fiscal nº 28729 se refere a remessa em consignação de Kit expositor de ferro pintado.

No entanto, a Nota Fiscal nº 11472 se refere a simples remessa de um frigobar cônusl 110v para uso do estabelecimento, tendo sido exigida a diferença de alíquota, no valor de R\$ 35,80, no mês de junho de 2000. O autuado alega que, nesse caso, se trata de mero lançamento de débito e crédito, ou seja, que à época da ocorrência dos fatos a diferença de alíquota era apenas escritural. Neste sentido, equivoca-se o autuado, haja vista que a obrigatoriedade do pagamento da diferença de alíquota está prevista em regulamento, não sendo mera escrituração como alega o deficiente. O RICMS/97, determina, como forma de pagamento, o lançamento a débito na conta corrente fiscal do contribuinte, o que não ocorreu. Assim, caracterizada a exigência do tributo em relação a aquisição de bens do ativo imobilizado, no valor acima identificado.

Infração 08 – o autuado anexou aos autos cópia reprográfica de DAE, no valor de R\$ 1.600,00, informando se tratar do valor exigido na presente ação fiscal, em relação ao mês de novembro de 1999. O autuante não acolhe tal alegação sob o fundamento de que no referido DAE não consta o mês de referência. Buscando informação no tocante a denúncia espontânea alegada, constatei que efetivamente houve o recolhimento do valor exigido, em 31/10/2000, mediante denúncia espontânea nº 9366105/00 e o pagamento diz respeito ao mês de referência “novembro de 1999” com vencimento em 09/12/99, descabendo a exigência do referido valor. Já em relação ao valor de R\$ 2.000,00, este se refere ao Auto de Infração acima citado que foi julgado nulo por inobservância ao devido processo legal, não tendo sido demonstrado o pagamento espontâneo em data anterior a presente ação fiscal. Neste item fica mantido parcialmente o valor exigido, na quantia de R\$ 2.000,00.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206876.0028/04-0, lavrado contra **PADARIA ESTRELA DALVA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$14.552,22**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, II “b”, “d”, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, além das multas no valor total de **R\$446,47**, atualizada monetariamente, prevista no art. 42, IX e XI, da mesma lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2005.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE/RELATORA

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

MARCELO MATTEDEI E SILVA – JULGADOR