

**PROCESSO** - A. I. Nº 269362.1103/06-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e J. MARCOS A. TRINDADE (POSTO BRASIL II)  
**RECORRIDOS** - J. MARCOS A. TRINDADE (POSTO BRASIL II) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0103-02/07  
**ORIGEM** - INFAZ EUNÁPOLIS  
**INTERNET** - 14/08/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0220-12/09

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NA COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. **b)** CRÉDITOS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO APROPRIADOS SEM OBSERVÂNCIA DO § 17 DO ART. 93 DO RICMS. Fatos reconhecidos pelo sujeito passivo, que apenas questiona os critérios adotados pela fiscalização no cálculo da glosa dos créditos. Refeitos os cálculos, considerando-se a distinção entre crédito fiscal escriturado e crédito fiscal utilizado. Modificada a Decisão da Junta, para dar efeito de denúncia espontânea aos valores pagos pelo contribuinte que não se encontravam lançados no Auto de Infração. Manutenção dos créditos de ativos fixos corretamente apropriados na forma da legislação. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos em face do Acórdão nº 0103-02/07-A oriundo da 2ª JJF haver julgado Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

O presente processo de Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS com as seguintes imputações:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias, sendo glosado crédito do imposto no valor de R\$55.894,70, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisições de bens do ativo permanente, por não ser feita a apropriação do crédito como prevê o § 17 do art. 93 do RICMS, sendo glosado crédito do imposto no valor de R\$5.592,60, com multa de 60%.

O sujeito passivo ao contestar o lançamento manifestou concordância com a glosa dos créditos fiscais, porém discordou da sistemática de cálculo adotada pelo autuante. Apresentou demonstrativo, às fls. 159/160 e providenciou o pagamento dos valores reconhecidos, conforme DAEs anexos – cópias reprográficas à fl 155. Formulou pedido pela procedência parcial do Auto de Infração.

O fiscal autuante, por sua vez, ao prestar a informação fiscal, explicitou o critério utilizado na apuração dos valores lançados. Nesta oportunidade fez a distinção entre crédito fiscal escriturado e crédito fiscal utilizado para concluir, em concordância com o contribuinte, que a cobrança só deveria recair nos períodos em que os créditos indevidos foram efetivamente compensados. Todavia, quanto à parte dos valores pagos pelo sujeito passivo, afirmou que não poderiam ser

considerados como “denúncia espontânea”, visto que os recolhimentos foram efetuados após a autuação. Refez os demonstrativos apresentando os valores devidos.

Foi dada ciência da revisão do lançamento ao sujeito passivo. Este se manifestou dizendo que pagou parte do imposto apurado na ação fiscal como se fosse “denúncia espontânea” porque houve meses em que o valor apurado pela empresa foi maior que o lançado pela fiscalização, além da inserção de novos períodos mensais que não se encontravam lançados no Auto de Infração.

A Junta de Julgamento Fiscal de julgamento ao decidir a lide exarou o voto a seguir transcrito:

*“Este Auto de Infração é composto de dois itens, ambos relativos à glosa de crédito fiscal – o 1º diz respeito a créditos de energia elétrica, e o 2º, a créditos de bens do ativo imobilizado utilizados sem observância da regra do § 17 do art. 93 do RICMS. Nos demonstrativos às fls. 10/14, o fiscal especificou, em colunas distintas, os créditos relativos a cada fato apurado. Porém, em face dos elementos aduzidos pela defesa, o fiscal, ao prestar a informação, considerando a distinção entre crédito fiscal escriturado e crédito fiscal utilizado, haja vista que, embora o contribuinte em certo período tivesse escriturado créditos indevidos não chegou a utilizá-los de forma efetiva, refez os demonstrativos, fundindo os dois itens mediante soma algébrica de “mais e menos”, apontando afinal na rubrica “valor utilizado indevidamente” a quantia de R\$ 39.179,32, que representa os valores remanescentes dos dois itens do Auto de Infração, como resultado dos cálculos demonstrados na planilha às fls. 164-165.*

*Sendo assim, o demonstrativo do débito deverá ser feito, com base nas indicações constantes às fls. 164-165, alocando-se todos os valores no item 1º, que passa a englobar tanto a glosa dos créditos de energia como a dos créditos de bens do ativo imobilizado, suprimindo-se, desse modo, o lançamento do item 2º.*

*O item 1º passa a compreender, portanto, os meses de fevereiro de 2001 a dezembro de 2005, totalizando a glosa de créditos o montante de R\$ 39.179,32.*

*Os valores pagos pelo contribuinte não podem ser aceitos como “denúncia espontânea”, haja vista que ele já havia sido autuado, porém serão aceitos como parte do pagamento. A repartição homologará as quantias já pagas.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

No Recurso Voluntário, acostado às fl. 217 dos autos, o contribuinte afirma que os valores recolhidos espontaneamente se referem a montantes não alcançados pela auditoria. Sustenta que a multa mantida na Decisão de 1º grau, quanto às parcelas recolhidas “espontaneamente” é improcedente. Pede a declaração de procedência parcial do lançamento.

Instada a se manifestar acerca do Recurso Voluntário, a Procuradoria Estadual PGE/PROFIS sugere a realização de diligência visando esclarecer as questões controvertidas. Distribuído o processo a esta 2ª CJF, foi deliberada a remessa do processo para revisão fiscal, objetivando, em especial, esclarecer a composição dos valores mantidos pela JJF a partir dos demonstrativos acostados às fls. 164/165.

Encaminhado o processo ao autuante, para dar cumprimento à diligência, o mesmo esclareceu, em manifestação acostada às fl. 209, não haver no Auto de Infração qualquer valor principal a ser recolhido pelo contribuinte. Afirmou, todavia, remanescer em aberto a multa atinente aos pagamentos indevidamente efetuados a título de “denúncia espontânea”, considerando que os recolhimentos efetuados se deram após a ciência do lançamento de ofício.

A Secretaria do CONSEF, por sua vez, promoveu a retificação do acórdão da JJF, determinando o processamento do Recurso de Ofício, visto que a Decisão da JJF reduziu os valores do Auto de Infração em cifras superiores à previsão contida no art. 169, inc. I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99.

Cientificado da interposição do Recurso de Ofício, o contribuinte, em nova manifestação, reiterou os termos de seu pronunciamento anterior e apresentou demonstrativo às fls. 237, com a discriminação dos valores acrescidos ao Auto de Infração por ocasião da revisão do lançamento fiscal efetuada pelo autuante.

Novamente os autos foram encaminhados à PGE/PROFIS para pronunciamento acerca do mérito do Recurso Voluntário. Nesta oportunidade, a ilustre parecerista, Dra. Ângeli Maria Guimarães Feitosa, consignou a legitimidade dos créditos fiscais no montante de R\$4.434,64, apropriados na escrita fiscal do recorrente, pelas aquisições de bens do ativo imobilizado, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos), conforme veio a ser acolhido pelo fiscal autuante em sua revisão (demonstrativo de fls. 209). Entretanto, no que se refere ao montante de R\$11.509,48, pago pelo contribuinte, a título de “denúncia espontânea”, a representante da PGE/PROFIS se manifestou contrária ao efeito pretendido pelo postulante, visto que as parcelas foram recolhidas após o início da ação fiscal. Ao finalizar o Parecer, opinou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, no que foi acompanhada pela Dra. Sylvia Amoêdo, em pronunciamento acostado à fl. 251v.

## VOTO

Passo inicialmente ao exame do Recurso de Ofício. Nenhum reparo merece a Decisão recorrida quanto às exclusões efetuadas. Comungo do entendimento externado pelo autuante, na sua informação fiscal, de que o crédito indevido só se materializa, e, portanto, torna-se exigível, quando compensado, implicando em redução de valores recolhidos. Nesse sentido já me manifestei em outro processo, no Acórdão nº 0551-12/06. Essa linha de pensamento tem por suporte a própria sistemática de apuração do imposto de circulação de mercadorias e serviços, que resulta do confronto entre créditos gerados pelas entradas e débitos decorrentes de saídas. A exigibilidade do tributo, nas hipóteses de lançamento escritural de créditos indevidos é passível de lançamento se efetivamente os valores apropriados forem utilizados para amortizar débitos de ICMS. Em outras palavras: só há fato gerador de crédito indevido, em relação ao tributo, se houver repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação tributária principal.

Conforme resultou demonstrado na revisão efetuada pelo autuante foi essa a situação verificada nos presentes autos, razão pela qual deve ser mantida a Decisão da Junta de Julgamento no que se refere às exclusões no débito originalmente apurado. Ressalto, entretanto, que há na legislação do ICMS a previsão de multa para a situação em exame, capitulada no art. 42, inc. VII, “a”, pelo lançamento de créditos fiscais que não resultem em descumprimento de obrigação principal. Tal previsão, todavia, somente passou a compor o ordenamento tributário estadual a partir da edição da Lei nº 10.847/07, publicada em 28.11.07.

Quanto ao Recurso Voluntário assiste razão ao contribuinte. O inusitado da questão reside exatamente na modificação operada no lançamento de ofício, após a revisão fiscal levada a efeito pelo autuante, ocasião em que foram incluídos períodos mensais que não se encontravam autuados, conforme se verificou nos meses junho, julho, agosto, setembro e outubro do exercício de 2001, além da majoração de valores relativamente aos meses de dezembro de 2001; julho, agosto, setembro e novembro de 2002; e janeiro e julho de 2003. Ora, é questão assente neste CONSEF que o lançamento tributário é ato passível de modificação, todavia nos limites estritos dos fatos apurados pela autoridade fiscal, sob pena de quebra do princípio da segurança jurídica. Nesse sentido o RPAF, em seu art. 156, ao dispor que verificada a evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal.

Diante disso, vislumbramos obstáculos nas regras que compõem o ordenamento jurídico, vedando a inserção de novos fatos tributáveis em lançamento fiscal que já se encontrava impugnado pelo contribuinte, via modificação do aspecto temporal, pessoal ou material do fato gerador. Da mesma forma, identificamos nos princípios que regem o processo administrativo fiscal essa impossibilidade de alteração do lançamento, em especial os princípios positivados no “caput” art. 2º do RPAF. Assim, à luz da legislação em vigor, somente através de novo lançamento

tributário poderia o fisco formalizar a constituição de crédito tributário quanto aos fatos não apurados em procedimento fiscal já encerrado ou exaurido.

Frente a esse entendimento, o valor recolhido pelo contribuinte, em 14.12.06, totalizando a cifra de R\$11.509,48, mesmo após a formalização do lançamento, deve ser acolhido pela Fazenda Pública, produzindo efeito de denúncia espontânea, até porque o contribuinte reconhece o cometimento de infração à legislação tributária na sua peça defensiva, conforme se encontra demonstrado na planilha anexada à fl. 237, que abaixo reproduzimos para dá visualização dos créditos tributários denunciados, que não integram os fatos geradores do Auto de Infração:

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VALOR LANÇ. NO PAF	VALOR DENUNCIADO
30/06/2001	09/07/2001	0,00	336,96
31/07/2001	09/08/2001	0,00	771,66
31/08/2001	09/09/2001	0,00	1.092,00
30/09/2001	09/10/2001	0,00	91,92
31/10/2001	09/11/2001	0,00	395,66
31/12/2001	09/01/2002	513,88	978,95
31/07/2002	09/08/2002	784,89	2.772,20
31/08/2002	09/09/2002	771,49	1.004,79
30/09/2002	09/10/2002	726,11	1.043,85
30/11/2002	09/12/2002	689,73	1.154,13
31/01/2003	09/02/2003	798,09	1.100,28
31/07/2003	09/08/2003	759,73	767,08
<b>TOTAL</b>		<b>5.043,92</b>	<b>11.509,48</b>

Em relação aos demais meses, os valores recolhidos pelo contribuinte, após a lavratura do Auto de Infração, totalizando o montante de R\$23.235,20, devem ser homologados, visto que a revisão fiscal, em relação a essas parcelas, não desbordou dos limites dos fatos tributáveis apurados na ação fiscal. Registre-se apenas que o autuado se valeu do benefício da lei de anistia vigente à época do pagamento, recolhendo o tributo sem o ônus das multas fiscais conforme demonstrativo abaixo:

D. DE DÉBITO DO AUTO DE INFRAÇÃO				
Infr.	D. Ocorrência	D. Vencimento	ICMS Autuado	ICMS Excluído
1	31/01/2001	09/02/2001	817,31	0,00
1	28/02/2001	09/03/2001	781,28	353,07
1	31/03/2001	09/04/2001	912,55	345,11
1	30/04/2001	09/05/2001	764,86	382,60
1	31/05/2001	09/06/2001	902,48	409,50
1	30/11/2001	09/12/2001	1.013,90	219,13
1	31/12/2001	09/01/2002	513,88	0,00
1	31/01/2002	09/02/2002	669,21	656,33
1	28/02/2002	09/03/2002	677,52	524,15
1	31/03/2002	09/04/2002	653,65	366,93
1	30/04/2002	09/05/2002	719,67	258,77
1	31/05/2002	09/06/2002	729,42	686,03
1	30/06/2002	09/07/2002	835,40	164,86
1	31/07/2002	09/08/2002	784,89	0,00
1	31/08/2002	09/09/2002	771,49	0,00
1	30/09/2002	09/10/2002	729,11	0,00
1	31/10/2002	09/11/2002	692,58	382,30
1	30/11/2002	09/12/2002	689,73	0,00
1	31/12/2002	09/01/2003	695,44	116,04
1	31/01/2003	09/02/2003	798,09	0,00
1	28/02/2003	09/03/2003	961,24	480,82
1	31/03/2003	09/04/2003	858,31	431,92
1	30/04/2003	09/05/2003	887,32	350,38
1	31/05/2003	09/06/2003	891,67	504,18
1	30/06/2003	09/07/2003	815,64	471,15
1	31/07/2003	09/08/2003	759,73	0,00
1	31/08/2003	09/09/2003	863,43	717,29
1	30/09/2003	09/10/2003	1.024,47	382,65
1	31/10/2003	09/11/2003	1.086,33	293,90
1	30/11/2003	09/12/2003	1.130,27	775,32
1	31/12/2003	09/01/2004	1.108,02	486,77
1	31/01/2004	09/02/2004	1.211,12	1.003,31
1	29/02/2004	09/03/2004	1.135,00	730,53

1	31/03/2004	09/04/2004	1.134,40	528,03
1	30/04/2004	09/05/2004	1.040,19	507,41
1	31/05/2004	09/06/2004	1.111,18	520,91
1	30/06/2004	09/07/2004	1.238,62	654,96
1	31/07/2004	09/08/2004	1.098,39	194,62
1	31/08/2004	09/09/2004	1.035,42	673,65
1	30/09/2004	09/10/2004	1.139,69	709,58
1	31/10/2004	09/11/2004	1.149,96	534,77
1	30/11/2004	09/12/2004	1.253,17	394,65
1	31/12/2004	09/01/2005	1.210,94	528,38
1	31/01/2005	09/02/2005	1.307,65	601,69
1	28/02/2005	09/03/2005	1.211,19	621,90
1	31/03/2005	09/04/2005	1.190,10	425,29
1	30/04/2005	09/05/2005	1.230,72	646,70
1	31/05/2005	09/06/2005	1.417,49	668,71
1	30/06/2005	09/07/2005	1.594,11	700,91
1	31/07/2005	09/08/2005	1.611,91	350,48
1	31/08/2005	09/09/2005	1.392,95	280,93
1	30/09/2005	09/10/2005	1.347,36	584,75
1	31/10/2005	09/11/2005	1.446,07	421,25
1	30/11/2005	09/12/2005	1.425,22	457,95
1	31/12/2005	09/01/2006	1.425,97	734,64
2	31/07/2002	09/08/2002	3.053,40	0,00
2	31/08/2002	09/09/2002	93,26	0,00
2	30/11/2002	09/12/2002	880,13	0,00
2	31/01/2003	09/02/2003	768,84	0,00
2	31/08/2003	09/09/2003	494,73	0,00
2	28/02/2004	09/03/2004	230,81	0,00
2	31/12/2005	09/01/2006	71,43	0,00
<b>TOTAL</b>			<b>61.490,31</b>	<b>23.235,20</b>

Ainda no âmbito do Recurso Voluntário, resta o exame dos créditos de ICMS relativamente aos ativos imobilizados. O próprio autuante, após revisão do lançamento, certificou que o contribuinte apropriou créditos fiscais, no montante de R\$4.434,64, obedecendo o limite legal correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos), fato que passou despercebido na Decisão da Junta de Julgamento. Por essa razão cabe a modificação do “*decisum*” de 1º grau para acatar a redução do valor autuado.

Assim, considerando o acima exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal nos estritos limites do pedido formulado pelo sujeito passivo.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269362.1103/06-2, lavrado contra **J. MARCOS A. TRINDADE (POSTO BRASIL II)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$23.235,20**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas, adotando-se os benefícios da Lei nº 10.328/06.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS