

PROCESSO - A. I. N° 269278.0002/16-5
RECORRENTE - ITAGUARANA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0186-03/17
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 01/11/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0243-11/18

EMENTA: ICMS. 1. DEIXOU DE RECOLHER ICMS DECORRENTE DA DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO ESCRITURADAS. **b)** UTILIZAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. **c)** DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO. APURADA EM VISTA DE ESCRITURAÇÃO EM VALOR MENOR QUE O DEVIDO. Se confessadamente o Recorrente estava em fase pré-operacional, poderia manter a escrituração dos créditos de aquisições de ativo, contudo respeitando além da parcela de 1/48 avos, a proporção de saídas tributadas conforme o inciso II do parágrafo 5º do art. 20 da LC 87/96. Tal situação, fase pré-operacional, notadamente a proporção de saídas tributadas sendo ZERO, não poderia se creditar de valor algum, e sendo assim, teria de pagar os impostos devidamente apurados nas 3 infrações. Mantida a Decisão recorrida. Auto. Negada a preliminar de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO** Decisão por maioria.

RELATÓRIO

O presente processo administrativo fiscal julga Recurso Voluntário contra a Decisão de Primeira Instância que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 14/06/2016, com lançamento de ofício no valor histórico de R\$1.790.948,27 sob acusação do cometimento de 3 infrações a seguir transcritas:

Infração 01 - 06.05.01–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 e/ou consumo do próprio estabelecimento. No valor de R\$1.460.905,75, com aplicação de multa no percentual de 60%, apurado no período de janeiro de 2011 a julho de 2012.

Infração 02 - 06.03.01 – Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na utilização de Serviço de Transporte cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto. Diferença de alíquota sobre o frete relativo à aquisição de ativo imobilizado e material de uso e consumo. No valor de R\$66.406,15, com aplicação de multa no percentual de 60%; apurado no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Infração 03 - 06.05.01 – 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 e/ou consumo do próprio estabelecimento. No valor de R\$263.636,37, com aplicação de multa no percentual de 60%, apurado no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Após a devida instrução processual, defesa fls. 714/32, e informação fiscal prestada às fls. 1.559/63, a Junta de Julgamento Fiscal, julgou pela Procedência total do lançamento, pelos seguintes fundamentos:

VOTO

Analizando os autos verifico que o Auto de Infração em tela foi lavrado, nas três infrações, em vista da falta de

recolhimento do ICMS devido a título de diferença de alíquota-DIFAL, incidente em aquisições interestaduais de bens para o ativo fixo e material para uso e consumo e sobre o ICMS incidente sobre frete nestas aquisições.

Apurei que o levantamento fiscal se deu conforme planilhas acostadas às fls. 12 a 43, o DIFAL devido foi calculado nota a nota na planilha analítica fls. 14 a 43; em outra planilha sintética, fls. 13, demonstrou-se na coluna "LANÇADO NO LRE" o valor escriturado pela Impugnante a título de diferencial de alíquota sobre ativo fixo e de materiais de uso e consumo no Livro de Apuração, que foi objeto da infração 01 e na coluna denominada "DIFERENÇA" demonstrou-se as diferenças entre o valor escriturado e o apurado pelo Autuante, que foi objeto da infração 03.

Já a planilha acostada às fls. 12 demonstra o levantamento objeto da infração 02 decorrente da falta de recolhimento da diferença de alíquotas incidente sobre frete dos bens destinado ao ativo fixo e ao uso e consumo do estabelecimento da Impugnante.

Restando assentado nos autos que esta prática de falta de recolhimento do diferencial de alíquotas, decorrente das condutas acima, foi apurada no período de jan/2011 até dez/2012. Compulsando os autos, constatei, conforme acusação fiscal, que a Impugnante deixou de efetuar o referido recolhimento do ICMS-DIFAL, por haver compensado o valor devido com o crédito acumulado de ICMS no valor de R\$1.560.023,31, decorrente de aquisições escrituradas no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), decorrente do saldo credor remanescente dos exercícios anteriores, para o qual não foi apresentada a devida comprovação de sua procedência, a despeito de haver o Autuante expedido intimação neste sentido juntada na folha 11.

Verifico também, da análise do referido crédito conforme escrituração do CIAP - anexo II, cópia as fls 235a 306 dos autos, que estes créditos são de origem absolutamente duvidosa, em primeiro porque constam da referida escrituração, produtos como material hidráulico, elétrico, cimento, ferragens etc, que constituem materiais destinados à construção de imóveis, sendo incorporados por acessão física, crédito que é expressamente vedado pelo artigo 310, Inciso VII, do RICMS/BA, o que compromete a devida comprovação do efetivo valor a que teria direito a Impugnante.

Em segundo, porque revela a escrituração do CIAP que os créditos escriturados não respeitaram o índice de apropriação mensal de 1/48 (um, quarenta e oito avos) tendo sido computados integralmente, gerando insegurança quanto ao efetivo valor disponível para compensação, se acaso fosse possível. Em terceiro, pesa contra os créditos em questão a comprovação nos autos que estes já foram objeto de questionamento pelo fisco, inclusive resultando em lavratura do Auto de Infração n.º 269094.0613/14-4, fls. 195 a 205, que foi julgado procedente pela 1ª JF conforme ACÓRDÃO JF Nº 0151-02/15.

Em quarto, pode-se inferir dos autos que os exercícios que geraram os referidos pretensos créditos, como também o débito decorrente do diferencial de alíquotas, representam a fase de implantação da empresa e que isso, também compromete o aproveitamento do crédito em questão, pois, não há hipótese de utilização crédito de bens do ativo na apuração do ICMS a recolher título de diferença de alíquotas, posto não haver saídas tributadas resultantes do processo produtivo.

Diante das circunstâncias acima, o Atuante procedeu a desconsideração destes créditos e, por conseguinte, exigiu o diferencial de alíquotas, posto que estes não foram recolhidos tendo em vista a compensação na apuração do ICMS a recolher, com os pretensos créditos glosados. Assim, diante das considerações declinadas, passo a tecer o voto. Inicialmente, afasto a preliminar de decadência, suscitada pela defesa, referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2011, pois no caso em tela a contagem do prazo decadencial deve iniciar-se no primeiro dia do exercício seguinte a aquele que poderia ter sido lançado, posto que, conforme jurisprudência atual adotada por este CONSEF, inclusive constante do item 06 do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-O, que diz respeito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que não há parcial pagamento da exação devida, o caso em tela revela situação fática em que deve ser adotada a inteligência do art. 173 do CTN, considerando que não há registro nos autos de recolhimento parcial da diferença de alíquota devida, mas, apenas escrituração a menos do valor efetivamente devido.

Portanto, tendo os fatos geradores da exação ocorridos no curso do exercício de 2011 e não tendo sido registrado nenhum recolhimento do ICMS a ele vinculado, deve a contagem do prazo decadencial começar do primeiro dia do exercício seguinte, no caso 01/01/2012 e findar-se em 31/12/2016, como o auto de infração em tela foi lavrado em 14/06/2016, não há se falar em decadência para os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2011.

Afasto também à alegação de que a capitulação da multa foi extremamente genérica, altamente punitiva e confiscatória, trata-se de exação prevista em lei, e verificada as tipificações possíveis de repreensão a conduta da Impugnante não verifico outra possibilidade mais adequada que a prevista na alínea "f" do Inciso II do art. 42 da Lei 7.014, registro que tão pouco a defesa apresentou alternativa plausível. Quanto à questão do aspecto confiscatório da multa e consequente pedido de cancelamento, esclareço que não existe competência para afastar a aplicação da norma estadual, sobretudo considerando que a multa decorre de falta de pagamento da obrigação principal, cujo impedimento para este caso se encontra previsto no art. 158 do RPAF, conforme transcrição a seguir:

Art. 158. *As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*

Passando ao mérito, farei considerações às alegações defensivas de forma geral, pois afetam de forma equânime às três infrações imputadas à Impugnante, tendo em vista que todas as infrações imputadas referem-se a mesma conduta infracional fiscal, qual seja a de deixar de recolher o diferencial de alíquota do ICMS incidente em aquisições interestaduais, acusação não contestada quanto ao levantamento do DIFAL, relativamente ao cálculo ou documentos fiscais correlatos, centrando-se principalmente em considerações jurídicas quanto ao direito à compensação com o crédito desconsiderado pelo Autuante.

Considero que descabe a alegação da defesa de que a cobrança do diferencial de alíquota, não tem previsão regulamentada na lei complementar 87/96 nos artigos 12 e 13, e que por isso argumenta que a lei complementar não faz menção nem ao fato gerador, nem tampouco à base de cálculo relativo à diferença de alíquota. Entendo que o DIFAL tem além da previsão constitucional no artigo 155, §2º, VII, este perfeitamente insculpido na lei complementar 87/96, e na Lei estadual do ICMS n.º 7.014/97.

Analizando a desconsideração dos créditos acumulados perpetrada pelo Autuante quanto aos créditos escriturais de ICMS, relativos às entradas de mercadorias em fase de implantação da planta fabril (exercícios de 2011 e 2012), avalio que se tratou de medida fiscal absolutamente pertinente.

Em primeiro porque admitir a possibilidade de apropriação destes créditos ICMS que incidiram na aquisição para o ativo fixo da Impugnante para compensar o pagamento devido relativo a diferença de alíquotas do ICMS, incidente em aquisições para o próprio ativo fixo e material de uso e consumo, representa uma absoluta incongruência, primeiro porque o diferencial de alíquotas visa sobretudo equalizar a carga tributária incidente em aquisições internas e as aquisições interestaduais, e tornar a carga tributária equivalente, e a despeito da origem da aquisição, de forma a precipuamente evitar que o mercado interno seja preterido diante das aquisições em outras unidades da federação em vista de possível carga tributária inferior.

De modo que jamais se pode admitir que o recolhimento que tem natureza de crédito e não de débito seja absorvido por outro crédito. Não é esta a mecânica do princípio da não cumulatividade. É cediço que este princípio visa compensar o ICMS incidente pela saída das mercadorias (DÉBITO) com o ICMS incidente nas entradas das mercadorias (CRÉDITO). É o que se encontra insculpido na Carta Magna, em seu Art. 155, II, §2º, I.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

A lógica inexorável é compensar o ICMS que for devido em cada operação relativa a saídas de mercadorias com o montante do ICMS incidente nas operações de aquisição de mercadorias, portanto não é crível a possibilidade de utilizar o crédito relativo ao ICMS incidente nas aquisições com o mesmo ICMS incidente em aquisições, trata-se de verdadeira antinomia, absolutamente incongruente com a gênese do ICMS.

Esta é a única interpretação possível que se pode observar em toda a legislação deste imposto, vejamos o que diz o Art. 19 e 20 da Lei Complementar 87/96:

“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

“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.”

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser

apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

Verifica-se da leitura do §5º, e seus incisos, do Art. 20 da LC 87/96, ao contrário do que alega a defesa, que a despeito do inciso I do referido dispositivo, prever a apropriação do crédito no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento, os incisos seguintes II e III, só admitem o crédito em contrapartida a uma saída tributada, do que se depreende que não havendo saídas jamais pode ser admitido o creditamento.

A mesma interpretação pode ser colhida do Art. 23 da LC 87/96, pois este dispositivo também vincula o crédito a uma contrapartida em débitos do ICMS, vejamos:

“Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.”

Confirmando o raciocínio acima, o ICMS recolhido relativo à DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS, quando passível de creditamento, deve figurar na apuração mensal do imposto a recolher na condição de crédito, portanto não poderá ser pago também com crédito, resultaria matematicamente em nenhum efeito tributário para o Estado.

Este sempre foi o entendimento da SEFAZ-BA, inclusive já devidamente sedimentado no Art. 309, §2º, Inciso I, alínea “a”, do RICMS/BA, que impede o aproveitamento do crédito do ICMS acumulado em fase de implantação do estabelecimento empresarial antes do início efetivo de sua atividade, pois sem que haja saídas de mercadorias não haveria débito a compensar. Senão vejamos:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:

- a) tratando-se de empresas em fase de implantação, no mês em que iniciar a atividade;
- b) (...)

Destarte, considero insubsistentes as alegações defensivas, em todos os seus aspectos, e voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

Inconformado com o resultado do julgamento, foi apresentado Recurso Voluntário de fls. 1599/06 em que pugna pela decadência do lançamento no período de janeiro a maio de 2011 e, no mérito, aduz que o ICMS decorrente das diferenças de alíquotas foi recolhido, porém em vista do princípio da não cumulatividade, escriturou como créditos a serem deduzidos em virtude de se encontrar em fase pré-operacional, formando um valor a ser deduzido a posteriori, e que tão logo passou a produzir, passou a apresentar débitos de ICMS, e a deduzir os créditos acumulados legalmente.

Alega ainda que a multa aplicada está eivada de inconstitucionalidade por ferir o princípio do não confisco, e requer seja reconhecida a decadência parcial, e reapreciadas as razões de defesa para julgar o auto improcedente, e por último, lhe negado o provimento, requer o afastamento da multa aplicada.

VOTO

Devo inicialmente apreciar o pedido de decadência formulado, acerca do período de janeiro a maio de 2011, vez que o lançamento foi efetuado em 14/06/2016, tendo o Recorrente tomado ciência em 17/06/2016, conforme atestado à fl. 5 do PAF. É assim inconteste, que parte do lançamento, extrapolou-se o período de 5 anos dos fatos geradores, cabendo analisar cuidadosamente qual o critério a ser aplicado à questão decadencial, se do art. 150, ou 173 do Código Tributário Nacional.

Tal situação foi apreciada no voto recorrido, em que o Relator *a quo*, se posicionou que, *conforme jurisprudência atual adotada por este CONSEF, inclusive constante do item 06 do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-O, que diz respeito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que não há parcial pagamento da exação devida, o caso em tela revela situação fática em que deve ser adotada a inteligência do art. 173 do CTN, considerando que não há registro nos autos de recolhimento parcial da diferença de alíquota devida, mas, apenas escrituração a menos do valor efetivamente devido.*

De fato, conforme citado no voto recorrido, a PGE/PROFIS emitiu parecer em Incidente de Uniformização, de nº 2016.194710-0, nos seguintes termos:

1. Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.
2. O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, 9 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.
3. Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Enfim, em resumo, a PGE entendeu não ser admissível litigar na esfera judicial, nos termos das normas previstas na nossa legislação estadual, e concluiu ser forçosa a aplicação pela Administração Pública da exclusão dos lançamentos de ofício que considerem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, se lavrados em data posterior à Súmula Vinculante nº 8 do STF, em 12 de julho de 2008, sugerindo o reconhecimento decadencial quanto aos lançamentos lavrados após a consolidação dessa mudança de entendimento do STF, em Julho de 2008.

Assim, deve-se consideração com relação aos Autos de Infração lavrados, quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data posterior a 12 de junho de 2008, a regra do art. 150, §4º, do CTN; com relação aos Autos de Infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data anterior à 12 de junho de 2008, deve ser aplicada a regra do art. 107-B, §5º do COTEB.

Pelo entendimento jurisprudencial a regra esculpida no art. 173 I (primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), **deve ser aplicada nos**

casos em que é verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento ou ainda a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, visto que neste caso se dissimulou do fisco a obrigação de pagar corretamente o tributo.

No presente processo, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em pagar o imposto, arguindo possuir créditos que estão sendo questionados na própria lide, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo feito apuração do ICMS com créditos oriundos de compras de ativo em fase pré-operacional, e o consequente não recolhimento do valor imputado como devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, e não havendo pagamento ao menos parcialmente, não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um período em que nenhum pagamento foi realizado pelo sujeito passivo. O Fisco não tinha como ter conhecimento de fatos geradores de uma empresa que sequer estava em fase de produção e sujeita a lançamentos de débitos tributários pelas operações de saída.

Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, o Fisco teria até o dia 31/12/2016 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 14/06/2016, não se configurou a decadência arguída.

No mérito, o Recorrente apresenta os mesmos argumentos da impugnação inicial, a de que teria créditos oriundos da compra de ativos, e que os valores devidos pelos fatos geradores das aquisições que implicaram no ICMS DIFAL nas 3 infrações estariam suportados por esses créditos. Não há questionamentos quanto aos cálculos do autuante, mas apenas uma questão de Direito, se teria ou não condição de acumular esses créditos, mediante aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Tal princípio não é absoluto, pois os lançamentos de créditos são submetidos a regras específicas. O deslinde de tal questão foi devidamente apreciado no voto recorrido, conforme transcrição do art. 20 da LC 87/96, que aqui repiso:

“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.”

§ 5o Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

Assim, se confessadamente o Recorrente estava em fase pré-operacional, poderia manter a escrituração dos créditos de aquisições de ativo, contudo respeitando além da parcela de 1/48 avos, a proporção de saídas tributadas conforme o inciso II do parágrafo 5º do art. 20 da LC 87/96. Tal situação, fase pré-operacional, notadamente a proporção de saídas tributadas sendo ZERO, não poderia se creditar de valor algum, e sendo assim, teria de pagar os impostos devidamente apurados nas 3 infrações.

Por outro lado, não há qualquer prejuízo ao contribuinte quanto ao princípio da não cumulatividade, vez que os créditos serão utilizados oportunamente a partir do início de atividades, conforme preceitua o RICMS:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:

a) tratando-se de empresas em fase de implantação, no mês em que iniciar a atividade;

Com relação à inconstitucionalidade das multas aplicadas, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) é claro quanto à falta de competência deste Conselho para apreciar:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Mantida a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Analisando a preliminar de decadência arguida pela Recorrente, permito-me divergir do i. relator acatando as razões apresentadas, da forma que a seguir analiso.

Ao tratar do direito ao crédito sobre as aquisições de bens para compor o Ativo Imobilizado por parte dos contribuintes do ICMS, a Lei Complementar nº 87/96, assim define:

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.

O artigo 20, acima transcrito vem complementar o que define o Artigo 19, que assegura o princípio da não cumulatividade ao prescrever:

“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

Ao tratar da utilização dos créditos dos bens incorporados ao Ativo Imobilizado o mesmo artigo 20, assim determina:

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (grifo nosso)

Conforme definido no que dispõe o inciso I do § 5º não procede a afirmativa de que não teria a Recorrente o direito de utilizar os créditos correspondentes a 1/48 estabelecido pela legislação, estando ou não em fase operacional.

Estabelece a legislação prazo específico para utilização destes créditos impondo condicionante temporal ao determinar:

*V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de **quatro anos contado da data de sua aquisição**, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

Como se vê, o balizamento de prazo para utilização dos créditos oriundos de bens integrados ao Ativo Imobilizado das empresas não traz nenhum condicionamento de estar ou não o

contribuinte em fase pré-operacional ou em operação.

A empresa em sua fase pré-operacional não deixa de ser contribuinte do tributo e se sujeita às normas que lhe são impostas, atendendo às mesmas, inclusive no que diz respeito às obrigações acessórias. Constatado que foi na análise do presente processo que a Recorrente apresentou nos prazos estabelecidos e com todas as formalidades exigidas as DMAs onde destacou o crédito sobre a aquisição de bens para sua Ativo Imobilizado.

A legislação não impõe a obrigatoriedade de haver ou não faturamento por parte do contribuinte para que possa usufruir dos créditos em questão, mas, impõe condições para o seu perdimento, além do Inciso V, acima transcrito, como o determinado a seguir destacado:

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Querer negar à Recorrente o direito ao crédito que lhe é assegurado por lei é buscar o enriquecimento ilícito do Estado.

Na esteira da lide, temos que o Auto de Infração tem como informações:

Infração 01 - 06.05.01–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 e/ou consumo do próprio estabelecimento. No valor de R\$1.460.905,75, com aplicação de multa no percentual de 60%, apurado no período de janeiro de 2011 a julho de 2012.

Infração 02 - 06.03.01 – Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na utilização de Serviço de Transporte cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto.Diferença de alíquota sobre o frete relativo à aquisição de ativo imobilizado e material de uso e consumo. No valor de R\$66.406,15, com aplicação de multa no percentual de 60%; apurado no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Infração 03 - 06.05.01 – 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 e/ou consumo do próprio estabelecimento.No valor de R\$263.636,37, com aplicação de multa no percentual de 60%, apurado no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

A Recorrente foi cientificada da autuação em 14.06.2016, o que leva à consideração do princípio da decadência, suscitado pela mesma e objeto de análise e negação por parte da decisão de primeiro piso e pelo i. relator.

Define a LC 87/96:

“Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.”

Clara está a determinação do princípio da compensação como meio de liquidação da obrigação tributária, não subsistindo a arguição de que, obrigatoriamente, deveria ocorrer recolhimento monetário no período de apuração, o que leva ao enquadramento da decadência segundo o que prescreve o CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Também a Procuradoria Geral do Estado, em Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, assim se pronunciou:

1 - Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Como comprovado, o Estado buscou reclamar o recolhimento do tributo após o prazo que lhe seria possível apurar, negando à Recorrente o seu direito de não mais efetuar tal recolhimento, por pura inércia do próprio Estado.

Em face do que analisei acolho a preliminar de DECADÊNCIA do período de Janeiro a Maio de 2011, devendo os valores correspondentes serem excluídos dos cálculos, pelo que voto pelo PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269278.0002/16-5**, lavrado contra **ITAGUARANA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.790.948,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): José Rosivaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Elde Santos Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS