



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

RESOLUÇÃO Nº 726 /2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

165ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 03/09/2009

PROCESSO Nº: 1/730/2007

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200625755

AUTUANTE: MARIA CRISTINA MOREIRA DIAS MATRICULA Nº: 032.302-1-x

DJANIRA HONORATO DE LIMA MATRICULA Nº: 037.912-1-1

RECORRENTE: COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: JOSÉ SIDNEY VALENTE LIMA

**EMENTA: ICMS- FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE.** Constitui hipótese de incidência do ICMS a entrada, neste Estado, de bens destinados ao ativo permanente oriundos de outras unidades da Federação, nos termos dos arts. 2º, inciso V, alínea “b” e 3º, inciso XIV, da Lei nº 12.670/96. A empresa atuada não recolheu o diferencial de alíquota referente às aquisições de bens para ativo imobilizado realizadas no exercício de 2001. Operações declaradas no DAICMS. Contribuinte não obrigado à escrituração fiscal, conforme determinação contida no art. 723 do Dec. nº 24.569/97. Infringência ao art. 589 do mencionado Decreto, com penalidade prevista no art. 123, inciso I, alínea “d” da Lei nº 12.670/96, por estar caracterizado nos autos o atraso de recolhimento do imposto. Afastadas as preliminares de nulidade, extinção e solicitação de perícia. Auto de infração julgado **PARCIALMENTE PROCEDENTE**. Recurso voluntário conhecido e provido em parte. **Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

Consta do auto de infração em lide à acusação de falta de recolhimento do ICMS relativa à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, incidente sobre as aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente da empresa autuada realizadas no exercício de 2001, no valor total de R\$ 7.893.207,24 (sete milhões, oitocentos e noventa e três mil, duzentos e sete reais e vinte e quatro centavos).

Os agentes do fisco deram como infringidos os arts. 3º, inciso XV e 589 do Dec. n° 24.569/97, aplicando a penalidade inserta no art. 123, inciso I, alínea "c" da Lei n° 12.670/96, alterada pela Lei n° 13.418/03.

Complementando o relato da infração, os agentes do fisco informam o seguinte:

- Que a empresa autuada é alcançada pelo Ajuste SINIEF 26/89, que estabelece regime especial de cumprimento de obrigações acessórias.
- Que os valores mensais relativos ao ICMS devido foram obtidos através das notas fiscais de aquisição interestaduais dos bens destinados ao ativo permanente.
- Que do total verificado em cada mês de apuração, foi deduzida a soma dos valores retidos pelo remetente, destacados em alguns documentos fiscais, correspondentes ao ICMS por substituição tributária.
- Que a falta de recolhimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquota é comprovada através do DAICMS - Demonstrativo de Apuração do ICMS - emitido mensalmente, nos termos do Ajuste SINIEF 26/89 e relatório do sistema Receita, apresentando os recolhimentos por tipo de receita.
- Que a linha reservada ao diferencial de alíquota sobre as aquisições de bens para o ativo permanente, constante do DAICMS, indica sempre valor nulo em todos os meses de 2001.
- Que a empresa autuada recolheu apenas os valores relativos ao diferencial de alíquota incidente sobre as aquisições de material de consumo e obras de terceiros, consoante se observa através do cotejo entre o sistema receita e os DAICMS.
- Que o crédito é fracionado em 48 meses, sendo sujeito à redução (art. 20, § 5º, incisos III e V) cuja quantificação alcança os exercícios de 2002 a 2004, não contemplados na presente ação fiscal.
- Que a empresa autuada não apresentou a fiscalização o livro CIAP, previsto no art. 20, § 5º, inciso VI, instituído pelo Ajuste SINIEF 03/2001.

- Que as informações prestadas pela empresa autuada, na tentativa de compensar a falta do livro CIAP, mostraram inconsistências, não sendo confiáveis para a identificação dos valores mensais a serem creditados.

O processo é instruído com os seguintes documentos: Ordem de Serviço n° 2006.03194; Termo de Início de Fiscalização n° 2006.02977; Anexo ao Termo de Início n° 2006.02977; Portaria n° 579/2006; Termo de Início de Fiscalização n° 2006.21381; Anexo ao Termo de Início n° 2006.21381; Termo de Conclusão de Fiscalização n° 2006.30738, cópia do Demonstrativo de Apuração do ICMS-DAICMS do exercício de 2001; relatório do sistema da Receita Estadual - Consulta Arrecadação Total por CGF; Demonstrativo mensal do ICMS diferencial de alíquota devido e cópia das notas fiscais de aquisição de bens do ativo permanente.

Tempestivamente a empresa autuada impugnou o feito fiscal.

Na instância singular a nobre julgadora decidiu pela procedência da autuação, por entender que o ilícito fiscal estava devidamente caracterizado nos autos.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa autuada interpõe recurso voluntário, alegando, preliminarmente, a nulidade do feito fiscal, por vício no Termo de Conclusão, posto que referido documento não informou os dispositivos legais infringidos, a base de cálculo e a alíquota aplicável ao caso concreto, conforme prescreve o art. 822 do Dec. n° 24.569/97, cerceando o seu direito de defesa.

Alega ainda a decadência do direito do Fisco Estadual constituir crédito tributário, em razão da fluência do prazo de 5 (cinco) anos desde a data da ocorrência dos fatos geradores do ICMS (janeiro a novembro de 2001) até a lavratura do auto de infração ocorrida em 29/11/2006, tendo em vista trata-se de imposto cujo lançamento se dá por homologação, exigindo a aplicação da regra prevista no art. 150, § 4° do CTN.

No mérito, requer a reforma da decisão condenatória com amparo nos seguintes argumentos:

1. Que se as aquisições interestaduais de bens para ativo permanente deveriam gerar o recolhimento do ICMS a título de diferencial de alíquota, também seria certa que esse mesmo diferencial geraria crédito aproveitável em favor do contribuinte, para abatimento nas apurações mensais do imposto. Assim, procedendo com essa compensação do pretense diferencial devido e dos 48 avos que já tem direito integralmente, chega-se a conclusão de que não há falta de recolhimento de ICMS.
2. Que a cobrança do diferencial de alíquota é descabida, tendo em vista que a Lei Complementar n° 87/96 não previu esta hipótese como fato gerador do imposto. Se a lei complementar não fez tal determinação do fato gerador,

por força do art. 146, III, "a" da Constituição Federal, que encerra a legalidade estrita na esfera tributária, passou a não haver mais o dever dos contribuintes de recolher o diferencial de alíquota, especialmente relativo ao ativo fixo, o que é englobado pelo ativo permanente. Além disso, os bens os quais se quer fazer incidir o diferencial de alíquota foram adquiridos com destinação exclusiva para compor o ativo permanente, não sendo mercadorias para fins de direito civil e por isso aplica-se ao caso os arts. 109 e 110 do CTN, retirando-os do campo da hipótese de incidência do ICMS.

3. Se o contribuinte não recolheu o diferencial de alíquota e está sendo exigido pelo Fisco por intermédio do auto de infração, então tem que se abater do pretensão débito a proporção dos créditos que ele já tem direito em virtude do transcurso dos meses desde a entrada do bem em seu ativo permanente, através do encontro de contas entre o débito alegado pela fiscalização e os créditos do contribuinte, resultando o inexorável efeito contábil de não haver ICMS a recolher, posto que um inteiro de crédito menos um inteiro de débito é igual a zero. E conclui dizendo que a autuação faria sentido se os agentes do fisco tivessem procedido com a lavratura dentro do período de limitação temporal ao aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições interestaduais para o ativo permanente, pois se assim não fizeram não existe mais razão para fazê-lo, uma vez que no encontro de contas constatar-se-á um débito e um crédito da mesma natureza e valor.
4. Que o Decreto nº 24.569/97, em seu art. 723, estabelece a forma de escrituração do ICMS por parte da COELCE, dispensando-a da escrituração nos livros de registro de entrada, de saída e de apuração do ICMS. Portanto, o que se configuraria no presente caso seria o atraso de recolhimento do imposto, já que todas as informações alegadas pela autoridade fiscal foram obtidas no SISIF, isto é, declaradas pela COELCE ao Fisco Estadual, estando, portanto, sujeita a penalidade prevista no art. 123, inciso I, "d" da Lei nº 12.670/96. Além do mais, tais operações constam do SISIF que é espelho das bases de cálculo indicadas pelo DAICMS, demonstrando claramente que todas essas operações estavam devidamente escrituradas.
5. Que cobrança dos juros SELIC é inconstitucional e ilegal, posto que superiores ao limite da Lei Complementar prevista no art. 146 da Constituição Federal, que é o CTN, art. 161. Acrescenta ainda que a taxa SELIC tem caráter remuneratório do capital que deixou de ser disponibilizado, por relação contratual das partes ou por inadimplemento do termo aprazado. Já a multa tem caráter exclusivo de pena, não tendo, portanto, que se falar em capital indisponibilizado ao Estado.
6. Solicita também a realização de exame pericial para que sejam respondidos os quesitos formulados às fls. 42/43 de recurso voluntário.

É o relatório.



## VOTO DO RELATOR

Discute-se no presente processo tributário a falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquota, devido nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente da empresa autuada no exercício de 2001, no valor de R\$ 7.893.207,24.

Conforme se observa dos autos, a empresa autuada registrava no DAICMS as aquisições de bens para ativo permanente, mas não lançava a débito o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, recolhendo apenas o diferencial de alíquota referente às aquisições de material de consumo e mão de obra de terceiros, conforme fazem prova os relatórios do sistema Receita.

A obrigação de recolher o diferencial de alíquota encontra-se prevista no art. 2º, inciso V, "b", art. 3º, inciso XIV da Lei nº 12.670/96 e art. 589 do Dec. nº 24.569/97, *in verbis*:

*Art. 2º. São hipóteses de incidência do ICMS:*

*V- a entrada, neste Estado, decorrente de operações interestaduais, de:*

*...*

*b) mercadoria, bem ou serviço destinados a contribuinte do ICMS, para serem utilizados, consumidos ou incorporados ao ativo permanente;*

*Art. 3º. Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:*

*...*

*XIV- da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundo de outra unidade da Federação, destinado a consumo ou ativo permanente.*

*Art. 589. O ICMS devido na operação e prestação com bem do ativo permanente ou de consumo, oriundo de outra unidade da Federação, será calculado com base na aplicação do diferencial entre as alíquotas internas e interestaduais sobre o valor utilizado para cobrança do imposto na origem, observado o disposto no inciso XI do artigo 25.*

Vê-se, pela leitura dos dispositivos acima reproduzidos, que o contribuinte do ICMS estará sujeito ao pagamento do ICMS atinente a diferença entre a alíquota interna e interestadual, sempre que adquirir, em outra unidade federada, bens destinados ao seu ativo permanente.

No caso de que se cuida, a empresa autuada, inobstante a obrigação de recolher o diferencial de alíquota, registrou tão-somente a operação de aquisição dos bens para



ativo immobilizado no DAICMS, mas não procedeu da forma estabelecida no art. 593, inciso III do RICMS, deixando de incluir na apuração mensal do imposto o ICMS relativo ao diferencial de alíquota, infringindo os dispositivos acima citados.

Em seu recurso, a empresa autuada alega a inexistência de ICMS a recolher relativo à diferença de alíquota, posto que o valor pago a este título seria aproveitado como crédito fiscal na proporção de 1/48 avos por mês. Como já decorreram 48 meses da aquisição dos bens objeto da presente autuação, não haveria mais saldo a pagar se fosse feito o encontro de contas, sendo débito do imposto anulado pelo crédito gerado no pagamento.

De fato, o contribuinte do ICMS tem o direito de aproveitar como crédito fiscal o diferencial de alíquota pago quando da aquisição de bens destinados ao ativo permanente, na proporção de 1/48 avos mensais, conforme determina o art. 60, § 13º do Dec. nº 24.569/97.

Tal direito, porém, está condicionado ao recolhimento do imposto, eis que não foi cobrado quando da aquisição do bem. Somente a parcela correspondente à alíquota interestadual foi exigida quando do faturamento do bem. A complementação do imposto referente à alíquota interna, devido ao Estado de destino do bem, não foi recolhida pela autuada quando da entrada do bem em seu estabelecimento, não gerando, por via de consequência, direito ao crédito de ICMS.

Pretender dispensar a cobrança do diferencial de alíquota sob argumento de que tal valor seria aproveitado como crédito fiscal ao final dos 48 meses da entrada do bem no estabelecimento é retirar a eficácia do dispositivo legal que prevê este fato como hipótese de incidência do ICMS.

Ademais, há que se levar em consideração que o crédito de ICMS relativo a 1/48 avos mensais está condicionado as regras emanadas do art. 60, § 13º do Dec. nº 24.569/97, o que significa dizer que nem sempre a empresa terá direito a aproveitar integralmente a fração de 1/48 avos mensal se operar com mercadorias e serviços isentos e não tributados. Por este raciocínio, o confronto de contas alegado pela autuada nem sempre seria igual a zero (crédito=débito).

Quanto a nulidade arguida pela recorrente, entendemos que o auto de infração demonstrou claramente os dispositivos legais infringidos, bem como a base de cálculo do crédito tributário e alíquota incidente, não havendo prejuízo algum ao exercício do direito de defesa da empresa autuada o simples fato de tais informações não terem sido consignadas no Termo de Conclusão.

No que se refere a decadência do direito do Fisco de constituir crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos em 2001, tendo em vista trata-se de imposto cujo lançamento se dá por homologação, sujeito, portanto, a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, entendemos que o caso em análise não se enquadra na hipótese alegada pela autuada, mas na regra contida no art. 173, I, do CTN, por não ter



havido o pagamento do imposto correspondente ao diferencial de alíquota que, no presente caso, sequer fez parte da apuração mensal do ICMS.

Com relação ao argumento de que a cobrança do diferencial de alíquota sobre a aquisição interestadual de bens destinados ao ativo permanente não seria devido, em razão da falta de previsão desta hipótese na Lei Complementar nº 87/96, cumpre esclarecer que a autorização para referida cobrança partiu diretamente da Constituição Federal, que assim dispôs no art. 155, incisos VII e VIII, *in verbis*:

Art. 155 (...)

§2º (...)

VII- em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII- na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Como se vê, a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS tem seu fundamento de validade na própria Constituição Federal, que preceitua caber ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna e a interestadual, quando da entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundo de outra unidade da Federação, destinado a consumo ou ativo imobilizado. Os incisos VII e VIII do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição Federal já trazem todos os elementos para que os Estados façam a cobrança do diferencial de alíquota através de lei ordinária.

A respeito do assunto, Roque Antônio Carrazza, na obra intitulada "ICMS", 11ª ed. São Paulo. Malheiros. 2006. p. 395, expõe o seguinte entendimento:

*" Em que pese o silêncio desta lei complementar acerca da questão do diferencial de alíquota nas operações interestaduais que destinem bens, para uso, consumo ou ativo fixo, a consumidor final que seja contribuinte do ICMS, temos para nós que os Estados não se encontram inibidos de, por meio de leis próprias, tratar do assunto, buscando - é bom ressaltarmos - fundamento de validade diretamente na Constituição.*



...

*Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Carta Magna já trazem em seu bojo todos os elementos para que os Estados, com a autonomia que lhe é própria, disciplinem, no âmbito de seus respectivos territórios, o instituto do diferencial de alíquota do ICMS.*

*Os precitados versículos veiculam normas constitucionais de eficácia plena, encerrando, deste modo, comandos imperativos, de observância imediata e obrigatória, na clássica lição de José Afonso da Silva. Neles, diga-se de passagem, não há qualquer referência do tipo “nos termos da lei complementar” ou “segundo o disposto em lei complementar” - circunstância que mais e mais reforça nossa convicção.”*

Na esteira deste entendimento é que o Estado do Ceará, através da Lei nº 11.530/89 e posteriormente pela Lei nº 12.670/96 cuidou do assunto, estabelecendo em seu art. 3º, inciso XIV o seguinte:

*Art. 3º. Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:*

*XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundo de outra unidade da Federação, destinado a consumo ou Ativo Permanente;*

Ademais, não se pode olvidar que o art. 97, inciso III, do CTN confere a lei, em sentido estrito, o poder de estabelecer a definição de fato gerador, o que torna a lei estadual plenamente apta para legitimar a cobrança do diferencial de alíquota. Descabido, portanto, o argumento segundo o qual é descabida a cobrança do diferencial de alíquota por falta de previsão desta hipótese de incidência em Lei Complementar.

Quanto a inconstitucionalidade da cobrança dos juros SELIC, é consenso nesta Câmara de Julgamento que tais questões fogem a competência deste Contencioso Administrativo, por se tratar de matéria cujo exame é reservado exclusivamente ao Poder Judiciário.

No tocante a penalidade cabível a espécie, merece acolhida a tese defendida pela empresa autuada de que no presente caso está caracterizado o atraso e não a falta de recolhimento do ICMS, visto que as operações de aquisição de bens para o ativo imobilizado foram declaradas pela empresa autuada através do DAICMS, situação esta equivalente à escrituração da operação nos livros fiscais, cuja obrigação de escriturar é dispensada pela legislação fiscal em função da atividade exercida pela empresa autuada. Portanto, há que ser aplicada no presente caso a sanção prevista no art. 123, inciso I, “d” da Lei nº 12.670/96.



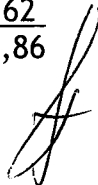
Com relação do pedido de perícia formulado às fls. 42/43 do recurso voluntário, é importante frisar que as aquisições de bens para ativo imobilizado, cujo diferencial de alíquota está sendo cobrado no presente auto de infração, ocorreram a mais de 4 (quatro) anos, levando em consideração a data do julgamento deste processo, o que significa dizer que o pagamento do diferencial importará no direito integral do valor recolhido, observando, contudo, a regra estabelecida no art. 60, § 13º do Dec. n° 24.569/97. Por tais razões, não se faz necessária a realização da perícia requerida pela recorrente.

Isto posto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento em parte para, após afastar as preliminares de nulidade, extinção e pedido de realização de perícia, reformar a decisão condenatória de primeira, julgando parcialmente procedente a exigência fiscal em lide, em face da alteração na penalidade para a prevista no art. 123, inciso I, alínea “d” da Lei n° 12.670/96, conforme manifestação do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, alterada em Sessão mediante despacho contido nos autos.

É o voto.

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS:.....	R\$ 7.893.207,24
Multa:.....	R\$ 3.946.603,62
TOTAL:.....	R\$ 11.839.810,86

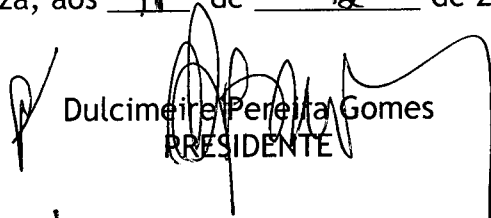


**DECISÃO:**

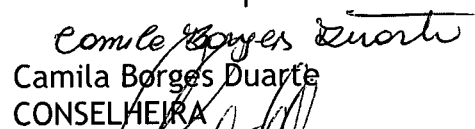
Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Resolvem os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, dar-lhe parcial provimento para, após afastar as preliminares de nulidade, de decadência e o pedido de realização de perícia suscitados pela recorrente, no mérito e por decisão unânime reformar a decisão condenatória proferida em primeira instância, julgando PARCIALMENTE PROCEDENTE a presente ação fiscal, em razão de modificação da penalidade para a prevista no art. 123, inciso I, alínea "d" da Lei nº 12.670/96, nos termos do voto do relator, conforme manifestação do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, alterada em Sessão mediante despacho contido nos autos. Presentes, para apresentação de defesa oral, os representantes legais da recorrente, Dr. Aldemir Augusto e Dr. Anchieta Guerreiro.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 11 de 12 de 2.009.

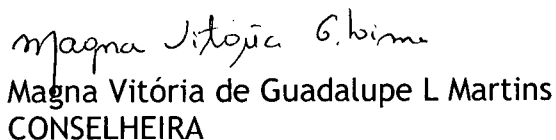
  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTE

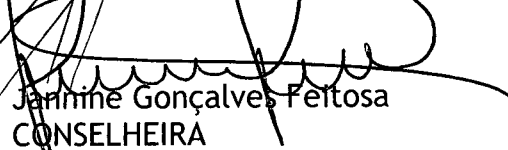
  
Jose Sidney Valente Lima  
CONSELHEIRO RELATOR

  
Camila Borges Duarte  
CONSELHEIRA

Andréa Machado Napoleão  
CONSELHEIRA

  
João Fernandes Fontenelle  
CONSELHEIRO

  
Magna Vitória de Guadalupe L Martins  
CONSELHEIRA

  
Jannine Gonçalves Feltosa  
CONSELHEIRA

  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
CONSELHEIRO

  
Vito Simon de Moraes  
CONSELHEIRO

Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO