

**PROCESSO** - A.I. Nº 206888.0016/01-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA VALE DO RIO DOCE  
**RECORRIDOS** - COMPANHIA VALE DO RIO DOCE e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JF nº 0319-03/02  
**ORIGEM** - INFRAZ SERRINHA  
**INTERNET** - 21.02.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0015-11/03

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. INIDONEIDADE. PREPARO E DISTRIBUIÇÃO DE REFEIÇÕES POR TERCEIROS AOS EMPREGADOS DO ESTABELECIMENTO. Constatado o preparo e fornecimento de refeições por empresa do Estado de Pernambuco no refeitório do autuado localizado em território baiano. É devido o ICMS ao Estado da Bahia, pela aplicação do princípio da territorialidade, cabendo a responsabilidade pelo recolhimento do tributo ao adquirente das mercadorias. Infração comprovada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Infração parcialmente comprovada, com exclusão dos créditos relacionados a notas fiscais escrituradas cujos valores não foram apropriados na conta corrente fiscal da empresa. Comprovado que os demais itens da autuação se referem a bens vinculados à manutenção de equipamentos ou peças de reposição de maquinários. Os créditos devem ser glosados conforme entendimento externado no Parecer Normativo nº 1 da PROFAZ e reiterada jurisprudência do CONSEF. Obediência ao princípio da não-cumulatividade que vincula o direito de crédito fiscal ao fato das entradas tributadas se relacionarem a saídas também tributadas. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infração comprovada. A exigência fiscal decorre da fundamentação relacionada ao item 2 do Auto de Infração. Preliminar de decadência rejeitada. Corretos os fundamentados do julgamento recorrido. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do Relator, em relação aos itens 2 e 3. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, de 28/12/2001, exige ICMS no valor de R\$ 3.584.887,78 em decorrências das seguintes irregularidades:

1. Adquiriu com notas fiscais inidôneas, refeições produzidas no restaurante situado na sede de seu estabelecimento, situado na Fazenda Brasileiro, Zona Rural do município de Teofilândia,

Estado da Bahia. A inidoneidade se caracterizou com o recebimento de mercadorias produzidas na sede do estabelecimento autuado, mas acobertadas com notas fiscais emitidas pela empresa CDP - CENTRAL DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS LTDA, situado no Estado de Pernambuco, inscrição estadual 18.1.001.0160629-3 e CGC 35.310.093/0001-35, ICMS no valor de R\$ 91.629,89.

2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ICMS no valor de R\$ 1.330.814,67
3. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 2.162.443,22.

O autuado através de seus advogados legalmente constituídos, ex vi instrumento de mandato de fls. 577 a 581, tempestivamente, ingressa com defesa, fls. 551 a 572, argumentando que a autuação não deve prosperar, pelas seguintes razões de fato e de direito:

1. Afirma que as notas fiscais emitidas pela CDP – Central Distribuidora de Produtos Ltda, não são inidôneas, são representativas de compras feitas pela impugnante, seguidas da real entrada de mercadorias no seu estabelecimento, e que o vendedor encontrava-se e ainda encontra-se regularmente inscrito no Cadastro Geral de Contribuintes do Estado de Pernambuco. Aduz que o autuado pode comprar os produtos de que necessita onde melhor lhe pareça, os documentos emitidos eram regulares, o ICMS foi recolhido pelo vendedor ao Estado de Pernambuco e não houve qualquer declaração de inidoneidade do vendedor. Anexa DAEs comprovando o pagamento do ICMS pelo vendedor ao Estado de Pernambuco, e reafirma que a exigência de recolhimento do ICMS pelo comprador, como pretende o Fisco da Bahia, configuraria bitributação. Também que o fato da vendedora possuir filial na Bahia não proíbe o autuado de fazer as suas compras junto a outros estabelecimentos da mesma empresa, sediados em outros Estados.
2. Os bens autuados referem-se em sua maioria a insumos, necessários à atividade da Impugnante, não se confundindo com bens de uso e consumo, não tendo o aproveitamento de seus créditos de ICMS limitados por leis infraconstitucionais.
3. Tampouco é exigível o diferencial de alíquotas relativamente aos insumos, eis que a Constituição apenas o prevê para os casos em que o contribuinte adquire tais bens na qualidade de consumidor final, o que não se dá no que tange a este tipo de bem.
4. Não existe previsão pela Lei Complementar nº 87/96 do fato gerador do adicional de alíquota, o que afasta a sua cobrança, mesmo porque seria inócua a sua exigência diante da extensão da permissão de aproveitamento de créditos aos bens de uso, consumo e ativo fixo.
5. Uma parte dos créditos glosados pela fiscalização não chegou a ser utilizada pela impugnante.
6. Salienta que o princípio da não – cumulatividade não admite qualquer restrição que não esteja expressamente prevista na Carta Magna.
7. Afirma que as exigências fiscais relativas ao exercício de 1996 já foram atingidas pela decadência, quer considerando-se o art. 150 § 4º do CTN, quer considerando-se o art. 171, I do CTN, vez que o lançamento data de janeiro de 2002.
8. Ressalva que a autuação relativa ao item 2, funda-se em entendimento equivocado do Fisco, de que os materiais autuados são de uso e consumo, e por isso não dão direito ao creditamento dos valores do ICMS e do diferencial de alíquotas, entretanto, que os créditos

aproveitados referem-se, dentre outros, à aquisição de insumos, quais sejam: bolas de aço, bits, adaptador de perfuração, broca, luva, haste, câmara de ar, pneus, nitrato de amônio, palha de arroz, monóxido de chumbo e floculante, ácido clorídrico, acetileno, telecomunicações, energia elétrica, correia, cabos de aço, chapa de desgaste britador mandíbula e placa de desgaste.

9. Discorre que no tocante às bolas de aço, são insumos imprescindíveis na sua atividade, uma vez que são utilizadas no processo de separação do ouro dos demais elementos encontrados no minério extraído. Esclarece que o ouro, um dos principais minerais extraídos e principal componente da liga que é produzida e comercializada pela empresa, raramente é encontrado na natureza em sua forma pura, e para que seja dissociado dos minerais indesejáveis, mister que o bloco de minério seja submetido a um processo de moagem e britagem, a partir do qual será obtida uma determinada granulometria. As chamadas “bolas de aço” ou bolas de moinho, empregadas no processo de moagem e britagem, são chocadas contra os blocos de minério, reduzindo-os a partículas que posteriormente serão submetidas a procedimentos químicos e físicos, para que finalmente se obtenha o produto final: a liga.

10. Ressalta que as referidas bolas são completamente desgastadas no moinho, em virtude do atrito com o minério e que a cada tonelada de minério moído são consumidos 850 gramas de bolas de aço, ou seja, como são produzidos 85.000 toneladas de minério/mês são consumidas 72,25 toneladas de bolas de aço por mês. Descreve o processo produtivo no documento nº 05.

11. Esclarece o emprego de cada um dos bens autuados, insumos utilizados como segue:

- Bits, adaptador de perfuração, coroa alargada – são utilizados na mina subterrânea para perfurar a rocha, e de acordo com o seu diâmetro são acoplados na ponta das hastes dos equipamentos, desgastando-se pelo atrito com a rocha. O consumo médio varia entre 400 e 800 metros por mês.
- Punho de perfuração: peça que se fixa na perfuratriz para dar apoio na colocação das luvas para fixar a haste, desgastando-se pelo uso contínuo devido ao atrito roto-percussivo. O consumo médio varia entre 1000 e 2500 metros por mês.
- Broca : peça para perfurar a rocha para colocação de explosivos, desgastando-se pelo atrito com a rocha.
- Luva para perfuração: peça utilizada para alongamento do furo da perfuração das rochas, desgastando-se devido ao atrito roto-percussivo. O consumo médio é 2500 metros por mês.
- Haste de perfuração: peça utilizada para alongamento do furo na perfuração das rochas, desgastando-se devido ao atrito roto-percussivo. O consumo médio varia entre 400 e 2000 metros por mês.
- Câmara de ar: em tratores tipo plataforma são utilizadas para instalação de dutos de ventilação e água na mina subterrânea e em motoniveladora articulada.
- Pneus: atuam no processo produtivo para transporte do material desmontado da mina até a usina de beneficiamento do minério.
- Nitrato de amônio: componente utilizado para detonação da rocha. O consumo médio é de 60 toneladas por mês.
- Palha arroz: utilizada no processo de fabricação de explosivos granulados, sendo um dos componentes da mistura. O consumo médio é de 8 toneladas por mês.

- Ácido clorídrico: na solução de 37% é utilizado na lavagem e regeneração do carvão ativado. São necessárias 12 toneladas por mês. Em laboratório é utilizado em análises químicas em geral e para abertura de metais. São necessários 40 litros por mês.
- Floculante: utilizado para clareamento da água no processo de extração de minério. O consumo médio é de 850 Kgs por mês.
- Acetileno: utilizado em análise em equipamentos de absorção atômica. O consumo médio de 04 cilindros (09 Kgs ) por mês.
- Chapa de desgaste britador mandíbula: na britagem primária é utilizada para diminuir o minério a uma granulometria em torno de 5 polegadas. Vida útil de 06 meses.
- Placa de desgaste moinho: peça integrante do moinho e tem a função de proteger sua carcaça e participar do processo de moagem do minério. Vida útil de 10 meses ou 450.000 toneladas de minério moído para cada moinho.
- Correia transportadora: é utilizada no transporte mecânico do minério, em diferentes etapas de comunicação. Vida útil de 01 ano.
- Cabo de aço: São cabos utilizados no içamento de minério no poço de extração, sustentação dos transportadores de correias, bem como guia dos guinchos de extração e serviços da área de produção. Vida útil de 01 ano.
- Telecomunicações : processo de comunicação da mina subterrânea e da usina CIP da área de fazenda Brasileiro.
- Energia Elétrica: consumida no processo produtivo em todas as etapas de exploração do minério, desde a mina subterrânea até a usina de beneficiamento.

12. Anexa a relação dos materiais autuados com a respectiva utilização e vida útil, doc. nº 06 e requer a realização de perícia para confirmar a sua qualidade de insumos.

13. Assevera que sendo os bens listados insumos, não se admite a cobrança de diferencial de alíquotas, pois a Constituição apenas o prevê para os casos em que o contribuinte adquire bens na qualidade de consumidor final, o que não se dá relativamente aos insumos.

14. Ressalta que sendo o ouro a mercadoria final produzida na Usina, e sendo este elemento um material que não se mistura aos demais, há de se concluir que não se integram fisicamente à mercadoria final quaisquer outros bens utilizados na empresa, o que joga por terra o eventual acatamento da tese do “crédito físico” pela Fazenda.

15. Passa a demonstrar que, se por absurdo, se admita que os referidos bens foram classificados como de uso e consumo, melhor sorte não assiste ao Fisco, seja porque os créditos adquiridos pela Impugnante não podem ter seu aproveitamento obstaculizado ou restringido por lei infraconstitucional, pois o princípio da não – cumulatividade não admite qualquer restrição que não esteja expressamente prevista na Carta Magna.

16. Aduz que não existe previsão na LC 87/96 do fato gerador do adicional de alíquota, o que afasta a sua cobrança e que seria inócua a sua cobrança face a extensão da permissão do aproveitamento de créditos aos bens de uso, consumo e ativo fixo.

17. Aponta que houve excesso de autuação, pois como demonstram os livros fiscais e as planilhas em anexo, a impugnante não chegou a utilizar como crédito fiscal, um total de R\$ 79.538,63 para fins de compensação do imposto.

18. Considera que a LC 87/96 não previu a figura do adicional de alíquota, pois se fez desnecessária diante da extensão da permissão de aproveitamento de créditos aos bens de uso, consumo e ativo fixo, consoante a doutrina de Hugo de Brito Machado, que traz à colação.

19. Aponta a ausência de previsão do fato gerador do adicional, da base de cálculo ou de seus contribuintes pela LC nº 87/96, omissão voluntária do legislador que optou pela exclusão dessa figura.

20. Pede a realização de prova pericial com o fito de comprovar:

- a efetividade das operações efetuadas entre a impugnante e a CDP – Central Distribuidora de Produtos Ltda, mediante a real entrada das mercadorias no estabelecimento, bem como a inexistência de declaração de inidoneidade da vendedora.
- A qualidade de insumos dos itens autuados, por serem essenciais à sua atividade.
- A não utilização de uma parte dos créditos glosados pela fiscalização, não havendo falar em exigência do montante respectivo em dinheiro.

21. Aponta o assistente técnico e formula quesitos a serem respondidos pelo perito, tais como:

- Pode o Sr. Perito constatar a entrada no estabelecimento da impugnante das mercadorias adquiridas da CDP, entre os meses de janeiro a setembro de 2000? Em caso afirmativo, favor indicar os documentos que comprovam as entradas.
- Existia declaração de inidoneidade da mencionada empresa no período autuado?
- Os bens autuados enquadram-se no conceito de insumos, e não no de bens de uso e consumo, como quer a fiscalização? Favor responder à questão em relação a cada um dos itens autuados.
- É exato afirmar que, dos critérios glosados pela fiscalização, o valor de R\$ 79.538,63 – apesar de escriturado pela Impugnante – não havia sido por ela utilizado para fim de compensação?

Pede a procedência da presente impugnação e o conseqüente cancelamento do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal, fls. 968 a 1.008, nos seguintes termos:

1. Não há que se falar em decadência do direito de constituição do crédito tributário, relativamente ao ICMS reclamado, de referência ao exercício de 1996, já que o contribuinte foi notificado do início da fiscalização em 03/10/2001 e o Auto de Infração foi lavrado em 28/12/2001.
2. Que o autuado tenta eximir-se da responsabilidade que lhe é imposta no item 2, quando afirma que “a circunstância de a vendedora ter filial na Bahia não proíbe a impugnante de fazer as suas compras junto a outros estabelecimentos da mesma empresa em outros Estados”, mas que a autuação disso não tratou. No caso em análise, quando alguém pretende explorar uma atividade econômica, deverá pesquisar a existência das exigências que o Estado controlador adota para que possa exercer o seu ofício. Desta forma a primeira providência que se deve tomar para o exercício da atividade no Estado da Bahia é o registro na Junta

Comercial do Estado da Bahia, e em seguida, na Secretaria da Fazenda, em atendimento ao COTEB, à Lei nº 7.014/96 e ao RICMS/97.

3. Salienta que as operações autuadas se referem às refeições produzidas pela CDP e destinadas a consumo dos funcionários da empresa compradora, nas instalações da própria Companhia Vale do Rio Doce, nos horários e intervalos destinados a esse fim e foram produzidas nas instalações da Companhia Vale do Rio Doce, situada na Fazenda Brasileiro, zona rural, município de Teofilândia, Estado da Bahia, como decorrência de contrato celebrado entre a compradora e a vendedora com este propósito.
4. Ressalta que verificando os protocolos de regime especial, não encontrou nenhum que envolva a CDP, localizada no Estado de Pernambuco, como autorizada a produzir refeições no território baiano com emissão de nota fiscal de seu estabelecimento localizado em Pernambuco.
5. Analisa o teor da Nota Fiscal nº 43232, fl. 523, de 01/06/2000, que tem por base o mês de maio/2000, e conclui que fica claro que foi emitida com o fim único de regularizar a operação, já que de fato, não ocorreu o transporte das mercadorias oriundas de Pernambuco e destinadas à Bahia.
6. Argumenta que as notas fiscais relativas a esta infração foram utilizadas com o único propósito de fraudar o fisco baiano, pois de fato, não acobertaram transporte de nenhuma mercadoria, daí a sua inidoneidade.
7. Informa que a CDP teve a sua Inscrição Cadastral nº 53.086.567-NO processada em 23/05/2000, com endereço na Fazenda Brasileiro s/n, Zona Rural do Município de Teofilândia, Estado da Bahia, portanto nas instalações da Cia Vale do Rio Doce, sendo que ao justificar a não obrigatoriedade de utilizar ECF – Emissor de Cupom Fiscal, informa no Processo nº 214682 de 14/03/2001, que trabalha com fornecimento de refeições preparadas exclusivamente para funcionários da Vale do Rio Doce. Também que esta empresa obteve autorização para confeccionar 5 talões de Notas Fiscais (PAIDF nº 321814).
8. Sustenta que os documentos de fls. 516 a 530, são inidôneos, pois “embora revestido das formalidades legais, tiver sido utilizado com intuito comprovado de fraude”, e nada mais acertado do que imputar ao autuado a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido. Ressalva que não existe nenhuma indicação do transporte das mercadorias, nem carimbo de postos fiscais que comprove a circulação das mercadorias
9. Aduz que a infração está amparada nos dispositivos regulamentares e que as mercadorias foram produzidas e consumidas no Estado da Bahia, não tendo porque se pagar ao Estado de Pernambuco o ICMS de cujas operações não teve qualquer interferência.
10. Esclarece que não glosou todos os créditos como alegado na defesa, pois os créditos glosados foram tão somente aqueles que não estão diretamente vinculados à atividade explorada, não tendo sido glosados créditos de energia ou telecomunicações, de contador de energia ou aparelho telefônico instalado na Fazenda Brasileiro.
11. Acata o argumento de que foi considerado indevidamente crédito não utilizado no valor de R\$ 79.538,63 já que embora escriturados pelo autuado não foram compensados, e mantém os demais créditos indevidos, na importância de R\$ 1.251.276,04.
12. Quanto à infração 3, relativa à cobrança do diferencial de alíquotas, o Convênio 66/88 previa expressamente a cobrança do ICMS a este título, e a partir de 1997, está previsto na Lei 7.014/96, e nos Regulamentos do ICMS do Estado da Bahia.

13. Menciona o Acórdão CJF nº 1225 da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no qual foi referendado a cobrança do diferencial de alíquota, em processo desta mesma empresa, lavrado por este mesmo preposto fiscal, com fundamento nas mesmas infrações diferindo apenas com relação às datas das ocorrências e seus respectivos valores.
14. Menciona que visitou o estabelecimento autuado juntamente com uma equipe formada por quatro auditores fiscais, de formações acadêmicas em ciências contábeis, engenharia química e engenharia de Minas, do que resultou o relatório denominado “INSUMOS NA MINERAÇÃO”, fls. 508 a 513 do PAF, onde está expressa a posição consensual do grupo de fiscais, em relação à classificação de cada um dos itens analisados, seja como insumos e/ou material de uso e consumo.
15. Rebate a afirmação da defendente de que créditos de energia elétrica ou serviços de comunicação foram glosados e alerta que não consta das planilhas que integram este Auto de Infração, um único lançamento que represente glosa de crédito de energia ou serviços de comunicação, vinculado ao endereço onde o autuado desenvolve sua atividade, ou seja, a Fazenda Brasileiro. De fato, as contas de energia elétrica e de serviços de comunicação que tiveram seus créditos glosados são de referência a outros endereços, onde não está localizado o parque industrial do autuado, como as Ruas Euclides da Cunha, Rua das Pedrinhas, Rua da Caixa Dagu, Rua José M. Oliveira, Rua Irará, Rua Lauro de Freitas, Rua Biritinga, nunca a Fazenda Brasileiro. Ressalva que nestes endereços funcionam alguns órgãos vinculados à Cia Vale do Rio Doce, mas que não estão diretamente ligados ao setor de produção do estabelecimento, a exemplo de pré-escolas, clube recreativo, posto policial, casas de hospedagem para empregados e hotel.
16. A propósito da cobrança do diferencial de alíquota, o Estado da Bahia, na falta de Lei Complementar, assumiu a competência que lhe foi outorgada nos termos da Constituição Federal, parágrafo 3º do artigo 24, de modo que não há porque se falar em ilegitimidade da cobrança desta modalidade de ICMS como entende a defesa.
17. Entende desnecessário o atendimento ao pedido de perícia e mantém o Auto de Infração, excluindo a importância de R\$ 79.538,63, dando ao Auto de Infração o valor de R\$ 3.505.349,15 e seus acréscimos legais.

O presente PAF foi encaminhado à INFAZ Serrinha para que o autuado fosse cientificado da informação fiscal, sob o pressuposto de que “a mesma modificou o valor original do PAF”.

O autuado através de seus patronos, manifesta-se às fls. 1.022 a 1.043 do PAF, com as seguintes considerações:

1. Que se operou a decadência, quer utilizando-se da regra do art. 150, § 4º do CTN, quer nos termos do art. 173 do CTN, vez que a impugnante só foi notificada do lançamento em 01/01/2002 e as exigências fiscais relativas ao exercício de 1996 foram atingidas pela decadência em 1º de janeiro de 2002. Ressalta que não houve dolo, até porque o imposto era devido por seu fornecedor, e de seu pagamento ao Estado de Pernambuco nenhum dos contratantes se beneficiou. Cita a doutrina, na pessoa de Hugo de Brito Machado e decisões do STJ que corroboram com este entendimento, além de Decisão da 3ª JF, Acórdão nº 1247/00, mantido na Câmara de julgamento Fiscal, Acórdão nº 1740/00.
2. Acrescenta que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 146, reserva à lei complementar instituidora de normas gerais a regulamentação exclusiva dos institutos da prescrição e da decadência, com o que se revalida o entendimento da impossibilidade de fixação de prazos decadenciais em matéria de tributos em geral, diferentes daqueles estabelecidos pelo CTN, o que afasta e incidência da legislação do Estado da Bahia.

3. Quanto às notas fiscais emitidas pela CDP –Central Distribuidora de Produtos Ltda, estas não são inidôneas e representam efetivas compras feitas pela impugnante. Aponta que a Fazenda Estadual não procedeu à publicação da inidoneidade do vendedor, o que por si só é suficiente para macular a própria autuação, por falta de supedâneo legal. Afirma que os documentos juntados pela impugnante provam o recolhimento do imposto pela CDP sediada em Recife, bem como a efetividade das operações e a boa fé da impugnante, sendo irrelevante perquerir acerca da situação da filial da vendedora no Estado da Bahia, que sequer participou da transação.
4. Que a solidariedade não se aplica, pois no período de janeiro a maio de 2000, tendo o contribuinte principal condições de arcar com o ônus do imposto, é dele que este deve ser cobrado, pois a solidariedade só se presta aos casos em que a empresa devedora seja insolvente, não possa ser encontrada ou haja sido desconstituída, o que não é o caso dos autos. Também que no período de maio e setembro de 2000 não se pode falar em solidariedade, face ao art. 39 do RICMS/BA.
5. Aponta a legitimidade dos créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica diretamente ligados à atividade da impugnante. Diz que a impugnante somente aproveitou-se dos créditos de energia elétrica e telecomunicações consumidos na área operacional, bastando conferir o quadro de “Controle das Contas de Energia Elétrica da CVRD”, que demonstra que somente a energia elétrica das unidades operacionais e das adutoras é contabilizada como insumo (doc. nº 01).
6. Reafirma que no item 3, os materiais são insumos imprescindíveis na sua atividade, uma vez que são utilizados e desgastados nas diversas etapas da exploração do minério (desde sua extração na mina subterrânea até a usina de beneficiamento), e que estes embora não se acoplem ao produto final, integram o seu custo mediante seu desgaste no processo produtivo. Louva o posicionamento adotado pelo estado de Minas Gerais que confere tratamento irretocável à matéria quando aplica-lhe *in totum* o princípio da não cumulatividade do ICMS. Traz à tona a IN SLT nº 01/1986, que traz o conceito de produto intermediário.
7. Discorre sobre o princípio da não cumulatividade e da impossibilidade de que restrição do direito ao crédito inclusive sobre os materiais destinados a uso e consumo.
8. A final reitera o pedido de procedência de sua impugnação, para que seja desconstituído o débito tributário, e ainda, o pedido de realização de perícia, para que sejam respondidos, além dos formulados na sua defesa, os seguintes quesitos:
  - 1- “Pela análise da contabilidade da impugnante, pode o Sr. Perito informar se foram aproveitados créditos de energia elétrica relativa a pré-escola, posto policial, clube recreativo, ginásio de esporte, pousada e hotel (enfim atividades que não estejam diretamente relacionadas à atividade explorada pela impugnante?)
  - 2- As glosas relativas a créditos de energia elétrica incluíram aquela consumida na Fazenda Brasileiro?
  - 3- O agente fiscal realizou glosas de créditos relativos à energia elétrica consumida nas adutoras e em outras áreas operacionais da impugnante (como, por exemplo, na Rua Irará, na Fazenda Baixa Queimada e nas Fazendas Coqueiro e Araçás, em Biritinga)?

O autuante manifesta-se às fl. 119, e protesta contra a informação de que teria juntado novos documentos na informação fiscal, quando na verdade isto não ocorrera, pois apenas fora modificado o valor de um item e somente quanto a este fato poderia o autuado manifestar-se no



PAF. Reitera suas razões explanadas na informação fiscal, pois a nova peça de defesa não apresenta fato novo que não tenha sido contemplado naquela informação.

*Em pauta suplementar, esta 3ª JJF deliberou que o presente PAF fosse remetido à ASTEC para que estranho ao feito, tendo em vista os argumentos da defesa, com relação ao item 1, adotasse as seguintes providências:*

- 1. Verificasse e descrevesse a relação que envolve o fornecedor de alimentos ( ) e o autuado, esclarecendo se o autuado possui restaurante ou local apropriado para o preparo das refeições, quem compra os insumos, quem fornece a mão de obra para seu preparo, enfim, de que forma se operacionaliza o fornecimento das refeições.*
- 2. Solicitar e juntar ao PAF o contrato entre a compradora (o autuado) e o vendedor das refeições (o fornecedor).*
- 3. Verificar como está sendo efetuado o registro dessas operações nos livros do autuado, com atenção para uma possível utilização de crédito fiscal.*

Diligente da ASTEC emite o Parecer 180/2002, fls. 1.123 a 1.124, com o seguinte teor:

“1. Conforme consta do contrato firmado entre a Cia Vale do Rio Doce (compradora) e a CDP – Central Distribuidora de Alimentos Ltda, (vendedora), o objetivo é a prestação, pela Contratada, dos fornecimentos e distribuição de refeições, lanches, desjejum e limpeza do restaurante.

O autuado possui restaurante industrial, situado na Unidade Operacional de Fazenda Brasileiro, município de Teofilândia, sede da empresa.

Os insumos são adquiridos pelo fornecedor das refeições, bem como a mão de obra é de responsabilidade do fornecedor.

O fornecimento das refeições aos funcionários da compradora, é efetuado segundo critérios estabelecidos pelo contratante e pela contratada, abrangendo desjejum, lanches e refeições.

2. Anexo cópia do contrato firmado entre a Companhia Vale do Rio Doce (autuado) e a CDP – Central Distribuidora de Alimentos Ltda (fornecedora), fls. 1.127 a 1.145.

3. Verificado o lançamento das notas fiscais constantes às fls. 507 e 516 a 530 no Livro de Entradas de Mercadorias, tendo constatado que os valores foram lançados apenas no campo Valor Contábil, não se utilizando o autuado dos créditos fiscais, conforme fls. 1146 a 1156. Anexas.”

O autuado ciente do resultado da diligência, manifesta-se no PAF, fls. 1.164 a 1.166, reiterando as razões de sua defesa para extinguir-se o crédito tributário em discussão.

A 3ª JJF do CONSEF após analisar as peças processuais, fundamenta e prolata o seguinte voto:

“Inicialmente passo a examinar as preliminares de nulidade argüidas na peça de defesa:

1. O contribuinte alega que as exigências relativas ao exercício de 1996 já foram atingidas pela decadência, quer considerando-se o art. 150 § 4º, do CTN, quer considerando-se o art. 171, I do CTN, vez que o lançamento data de janeiro de 2002.

Não concordo, data vênua, com a interpretação do contribuinte, pois o citado § 4º do art. 150, do CTN (Lei nº 5.172/66), dispõe:

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 à homologação, será ele de 5 (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.*

Deste modo, o parágrafo 4º do diploma acima, excepciona a hipótese nele prevista, quando a lei fixa prazo à homologação, e o Código Tributário do Estado da Bahia, COTEB, no art 28, §1º, disciplinou o assunto, repetido pelo Decreto nº 6.284/97 (RICMS), que estabelece em seu artigo 965:

*Art. 965. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

Portanto, a Fazenda Pública Estadual, teria até o dia 31/12/2001, para constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 1996, e o Auto de Infração foi lavrado em 28/12/2001, dentro do prazo legal para a homologação do lançamento.

2. Quanto à exigência do pagamento do imposto incidente sobre as aquisições de mercadorias para o uso e consumo, provenientes de outros Estados da Federação, a Constituição Federal vigente no art. 155, § 2º, inciso VII, alíneas “a”, “b” e inciso VIII prevêem:

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

*II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação 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:*

*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;*

Embora a LC nº 87/96 silencie a respeito da questão do diferencial de alíquota nas operações interestaduais, que destinem bens para uso, consumo ou ativo fixo, a consumidor final que seja contribuinte de ICMS, a legislação estadual busca fundamento de validade diretamente na Constituição, posto que estes dispositivos constitucionais não necessitam de intermediação de nenhuma lei complementar para produzirem efeitos. São normas constitucionais de eficácia plena, comandos imperativos, que têm observância imediata e obrigatória.

Assim, a Lei nº 7.014/96 no art 17, § 9º. II, 1, trata da cobrança do diferencial de alíquotas, repetida pelo Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

3. Quanto ao pedido de perícia, esta 3ª JJF, deliberou que fosse realizada diligência para esclarecer os fatos relativos à infração 1, e com relação aos demais itens deste Auto de Infração,

os elementos constantes do PAF foram suficientes para a formação do convencimento desta julgadora, haja vista a quantidade e a clareza dos demonstrativos anexados pelos autuantes, fls. 18 a 513, dos quais o contribuinte teve acesso.

Assim, como o Auto de Infração está perfeito e acabado, tendo sido lavrado com obediência às formalidades legais, previstas nos arts. 38, 39, incisos e parágrafos do RPAF/99, estando portanto apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, adentro à apreciação do mérito, como segue.

No item 1, a acusação fiscal é de que o contribuinte “adquiriu com notas fiscais inidôneas, refeições produzidas no restaurante situado na sede de seu estabelecimento, situado na Fazenda Brasileiro, Zona Rural do município de Teofilândia, Estado da Bahia. A inidoneidade se caracterizou com o recebimento de mercadorias produzidas na sede do estabelecimento autuado, mas acobertadas com notas fiscais emitidas pela empresa CDP Central Distribuidora de Produtos Ltda, situada no Estado de Pernambuco, inscrição estadual 18.1.001.0160629-3 e CGC 35.310.093./0001-35.”

A defesa cinge-se a afirmar que as notas fiscais emitidas pela CDP – Central Distribuidora de Produtos Ltda não são inidôneas, mas representativas de compras feitas pela impugnante, seguidas da real entrada de mercadorias no seu estabelecimento e que o vendedor encontrava-se e ainda se encontra regularmente inscrito no cadastro da SEFAZ de Pernambuco. Também que o ICMS foi pago ao Estado de Pernambuco e que o autuado pode fazer suas compras onde lhe convier. Ademais, argumenta que a solidariedade não se aplica, pois tendo o contribuinte principal condições de arcar com o ônus do imposto, é dele que este deve ser cobrado, e que a solidariedade só se aplicaria em caso de insolvência, desconstituição da empresa ou sua não localização.

Esta 3ª JfF deliberou que o PAF fosse remetido à ASTEC, para que fiscal estranho ao feito esclarecesse pontos que estavam obscuros na relação contratual entre o fornecedor de alimentos e o autuado, fazendo inclusive a juntada do Contrato existente entre eles, bem como que fosse analisado o registro das operações nos livros do impugnante para a verificação dos créditos fiscais..

Em resposta, o diligente informou que (fls.1.123 a 1.124):

“1. Conforme consta do contrato firmado entre a Cia Vale do Rio Doce (compradora) e a CDP – Central Distribuidora de Alimentos Ltda, (vendedora), o objetivo é a prestação, pela Contratada, dos fornecimentos e distribuição de refeições, lanches, desjejum e limpeza do restaurante.

O autuado possui restaurante industrial, situado na Unidade Operacional de Fazenda Brasileiro, município de Teofilândia, sede da empresa.

Os insumos são adquiridos pelo fornecedor das refeições, bem como a mão de obra é de responsabilidade do fornecedor.

O fornecimento das refeições aos funcionários da compradora, é efetuado segundo critérios estabelecidos pelo contratante e pela contratada, abrangendo desjejum, lanches e refeições.

Esclarecidas estas questões posiciono-me da seguinte forma:

Constato que as refeições foram efetivamente produzidas no restaurante situado na sede da Fazenda Brasileiro, no município de Teofilândia, no Estado da Bahia. Neste ponto não há discordância do autuado, que possui restaurante industrial na sede da empresa. Do Contrato anexado aos autos, fls.1.128 a 1.146 e da verificação do diligente, conclui-se que os insumos são adquiridos pelo fornecedor das refeições, no caso a CDP (vendedora) que também fornece a mão

de obra, da qual é contratualmente responsável, pelos encargos trabalhistas e fiscais (cláusula 4ª do Contrato, fl.1129).

Verifico que as notas fiscais emitidas pelo vendedor, do ponto de vista formal, estão perfeitas e acabadas, com o destaque do imposto, como se depreende da sua leitura, de fls. 516 a 530. Mas, não basta apenas este requisito para que os documentos sejam considerados idôneos, é preciso que estes se refiram à operações que efetivamente ocorreram, (na realidade), de acordo com o transcrito em seus termos. No presente caso, as refeições foram produzidas no restaurante industrial da empresa e os insumos também foram adquiridos no Estado da Bahia. Ou seja, toda a operação de fornecimento de refeições foi realizada dentro do território baiano e pelo princípio da territorialidade, é devido o imposto ao Estado da Bahia, local onde ocorreu o fato gerador do ICMS, ou seja, o fornecimento das refeições aos empregados do estabelecimento autuado.

Não há nos autos, prova de que estas refeições teriam vindo do Estado de Pernambuco, prontas e acabadas para serem consumidas no local do fornecimento das refeições (sede da empresa). Nem mesmo este é o ponto de controvérsia, desde quando o próprio autuado reconhece o fornecimento e o preparo das refeições na sede da empresa, localizada na Bahia. O RICMS/97, no art. 209, incisos IV e V considera inidôneo, fazendo prova em favor do fisco, o documento fiscal que contiver declaração inexata, ou não se referir a uma efetiva operação ou prestação. Este dispositivo regulamentar deve ser invocado no presente caso, pois as notas fiscais em questão se referem a operações que não correspondem à realidade.

Ademais, o fornecedor até a data de maio de 2000, não possuía inscrição cadastral no Estado da Bahia, nem gozava de Regime Especial para o fornecimento de refeições neste Estado, o que implica que sua situação cadastral era irregular. Nesta situação, de acordo com o art. 343, XVIII do RICMS/97, o ICMS deveria ter sido pago pelo autuado (adquirente) na entrada das refeições em seu estabelecimento, ao Estado da Bahia, à alíquota interna.

Ademais, as notas fiscais que acobertaram as operações não acobertaram o transporte de nenhuma mercadoria, desde quando os insumos necessários à preparação dos alimentos foram adquiridos e manuseados no estabelecimento localizado em território baiano.

Deste modo, assiste razão ao autuante e deve ser mantida a exigência fiscal, para que o Estado da Bahia obtenha a receita tributária que lhe é devida, pelo fornecimento de refeições em seu território.

No item 2, a empresa está sendo acusada de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro de 1996 a dezembro de 2000.

Os materiais objeto deste item estão discriminados às fls.18 a 506, na “Auditoria de Créditos e de Complementação de Alíquota”, e são dentre outros, calha, mangueira, chave, adaptador, disjuntor, lâmpadas, bico, tubo, rotula, manta, parafusos, disco lixadeira, buzina, disco de freio, bucha, correias, e são produtos empregados na limpeza, conservação ou lubrificação de equipamentos ou são ferramentas que embora utilizados no processo produtivo não integram o produto final, e nem se desgastam em cada processo produtivo, não podendo serem considerados produtos intermediários.

As boas de aço ou bolas de moinho, empregadas no processo de moagem e britagem, onde são chocadas contra os blocos de minério, para reduzi-los a partículas, são peças de reposição do ativo imobilizado e não têm direito à crédito fiscal.

Ressalto que consoante a informação dos autuantes e da verificação das planilhas de fls. 18 a 506, não foram glosados créditos de energia ou de comunicação, da Fazenda Brasileiro. Também registro que os autuante elaboraram a planilha “Insumos Utilizados na Mineração”, fls. 508 a

513, após a visita ao estabelecimento de 04 auditores fiscais, de formações acadêmicas em ciências contábeis, engenharia química, e engenharia de Minas, onde está expressa a classificação de cada um dos itens analisados, seja como insumos e/ou material de uso e consumo, sendo que somente estes últimos foram objeto de cobrança.

Este CONSEF tem, reiteradamente, se manifestado no sentido de que, se os produtos não são diretamente aplicados ao processo produtivo, não integram o produto e seu consumo/utilização não guarda relação direta com o produto final, não são produtos intermediários, mas, sim produtos de uso e consumo.

O autuante acatou na informação fiscal, o argumento de que o valor de R\$ 79.538,63 deve ser abatido da cobrança deste item, já que embora escriturados pelo autuado, não serviram para deduzir eventuais valores de débito fiscal. Deste modo entendo que a exigência fiscal é parcialmente legítima, no montante de R\$ 1.251.276,04.

Quanto ao item 3, que tem relação direta com o item anterior, é devido o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

Trata-se das mesmas mercadorias que foram objeto da Auditoria fiscal de fls. 18 a 506, e efetivamente são produtos para uso e consumo do estabelecimento autuado. Constatado que a exigência fiscal está correta.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração”.

A seguir recorre de ofício em consonância com o art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99.

O autuado inconformado com o resultado do julgamento realizado, interpõe Recurso voluntário quanto ao Acórdão JF nº 0319-03/02. (fls. 1189 a1200).

Após fundamentar a interposição do Recurso, apresenta uma sinopse das infrações fiscais que lhe foram imputadas e constantes do Auto de Infração guereado, e transcreve a Ementa da Decisão.

A seguir repete sua arguição quanto à decadência da cobrança de créditos relativos ao exercício de 1996, pois a notificação da autuação só se deu em 08.01.2002. Cita o artigo nº 142 do CTN, lições do mestre Hugo de Brito Machado, transcreve decisões do STJ e STF sobre a matéria, para consubstanciar sua afirmação de que o lançamento do Auto de Infração ou a sua formalização se dá quando da intimação ao contribuinte deste ato formal. Não basta o Auto de Infração lançado, é preciso que o sujeito passivo tenha sido cientificado de sua lavratura.

Reapresenta argumentos quanto à regularidade na compra de refeições a empresa CPD – Central distribuidora de Produtos Ltda, legítima responsável pelo recolhimento do ICMS sobre estas operações, e desclassificada pelo autuante pelo simples fato de esta possuir sede no Estado de Pernambuco no período autuado.

Discerne sobre a responsabilidade solidária no recolhimento do imposto e transcreve o artigo 39 do RICMS/BA para alicerçar suas assertivas.

Fundamenta a legitimidade ao direito integral e não parcial, dos créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica e telecomunicações consumidos exclusivamente na área operacional da Fazenda Brasileiro, conforme consta no quadro de “Controle das Constas de Energia Elétrica da CVRD” e cópia do Livro de Registro de Entradas, além das Notas Fiscais inerentes ao período glosado.

Os créditos estornados são decorrentes da aquisição de energia elétrica utilizada diretamente na atividade do processo de industrialização do recorrente, e expressamente assegurados pela CF/88, pelo Convênio nº 66/88 e pelas LC nºs 65/91 e 87/96.

Contesta e fundamenta a classificação incorreta pelo fisco, dos seus insumos de produção como materiais de uso e consumo.

Apresenta uma lista de todos os produtos empregados e consumidos no processo de mineração e beneficiamento de minério, imprescindíveis na atividade do recorrente, uma vez que são utilizados e desgastados nas diversas etapas de industrialização.

Cita a Instrução Normativa SLT nº 01/2001 do Estado de Minas Gerais, que confere à matéria em apreço tratamento irretocável, aplicando “*in totum*” o princípio da não cumulatividade do ICMS assegurado pela Constituição Federal.

Transcreve e discerne sobre o artigo nº 20 da LC nº 87/96, comenta o Convênio ICM nº 66/88, apresenta lições sobre a questão dos mestres Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Melo e Misabel Derzi, para fundamentar o seu direito ao crédito sobre os produtos glosados e a indevida cobrança do diferencial de alíquota sobre os mesmos.

Encerra solicitando o provimento deste Recurso, para que seja reformado o Acórdão Recorrido e cancelada a autuação em referência.

A PROFAZ analisa o Recurso, entende não ter ocorrido a decadência em relação ao exercício de 1996, desde quando o Auto foi lavrado em 28/12/2001, e fundamenta estarem corretos os entendimentos da 3ª JJF quanto aos demais itens do Auto de Infração julgado.

As razões oferecidas pelo recorrente são inócuas e ineptas para modificar o julgamento, motivo pelo qual entende que não deve ser Provido o presente Recurso.

#### **VOTO QUANTO O RECURSO DE OFÍCIO**

A parte que ficou sucumbente a SEFAZ/BA, no valor de R\$79.538,63, decorreu de créditos indevidos inerentes a notas fiscais lançadas, porém não escrituradas os respectivos valores de créditos do ICMS.

Além dos autuantes terem acatado esse valor, a JJF analisou os documentos anexados e os respectivos lançamentos, concordando com a exclusão deste valor.

Nada para alterar no julgamento recorrido nesta questão e por conseguinte, voto pelo NÃO PROVIMENTO deste Recurso de Ofício.

#### **VOTO QUANTO O RECURSO VOLUNTÁRIO**

Neste Recurso Voluntário peço vênha para divergir do Parecer da PROFAZ e fundamentar o meu entendimento.

Com relação à preliminar de decadência em relação ao exercício de 1996, o assunto é polêmico e não tem unanimidade neste CONSEF. Entendo que o lançamento fiscal está devidamente formalizado com a intimação ao contribuinte da formalização do ato formal.

No presente caso a intimação se deu em 08.01.2002, logo acolho a preliminar e entendo atingidos pelo prazo decadencial os débitos reclamados inerentes ao exercício de 1996.

Quanto ao 1º item do Auto de Infração concordo integralmente com os fundamentos da 3ª JF, já transcritos no relatório, inclusive com a revisão executada, que demonstra terem sido efetuadas todas operações inerentes ao preparo e fornecimento das refeições dentro do Estado da Bahia. Nego Provimento ao Recurso quanto a este item do Auto de Infração.

Com relação ao crédito indevido sobre materiais de uso e consumo e a respectiva diferença de alíquota sobre os mesmos, e assunto é por demais conhecido deste órgão julgador.

Além dos produtos glosados serem imprescindíveis para que se opere o processo produtivo da autuada, não podemos olvidar o princípio fundamental do Direito Tributário, que é o da “não cumulatividade dos impostos”, o qual, foi totalmente relegado neste procedimento fiscal.

Tanto a aquisição de energia elétrica e serviços de comunicações, além dos produtos listados e considerados erroneamente como de uso e consumo, dão direito ao respectivo crédito de ICMS quando da sua aquisição e emprego no processo produtivo do recorrente. Por conseguinte, voto pelo PROVIMENTO do Recurso, para julgar IMPROCEDENTES estes itens do Auto de Infração.

### **VOTO VENCEDOR EM RELAÇÃO AO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Inicialmente cabe delimitar que a divergência em relação ao relator deste processo situa-se exclusivamente nas matérias referentes aos itens 2 e 3 e a preliminar de decadência, relacionada aos fatos geradores ocorridos no exercício de 1996, contidas no Recurso Voluntário do contribuinte.

Quanto à preliminar de decadência discordo diametralmente do relator. Fundamento essa discordância utilizando 3 (três) argumentos, que têm por fonte a doutrina majoritária do Direito Tributário e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

1º ARGUMENTO. O lançamento tributário, ato administrativo vinculado e obrigatório que objetiva verificar os elementos do fato gerador, calcular o valor do crédito tributário e identificar o sujeito passivo, tudo conforme o art. 142 do CTN, caracteriza-se como um direito potestativo, do qual o Estado é o titular. O sujeito passivo *sujeita-se* aos seus efeitos independente de sua vontade e, enquanto não tornar-se exigível o crédito tributário, do sujeito passivo não se exige nenhuma prestação.

Mesmo no lançamento dito por homologação (CTN, art. 150), aplicável ao ICMS, em que o sujeito passivo obriga-se a apurar o montante do imposto devido e antecipar o pagamento, tais procedimentos não podem ser confundidos com o lançamento em si, ato que por ser privativo da autoridade administrativa não acontece sem sua interveniência. O contribuinte, ao identificar o fato gerador e apurar o valor devido, está simplesmente cumprindo obrigações instrumentais ou acessórias, que lhe são impostas por lei e são necessárias ao cumprimento da obrigação tributária. Apesar de muitas vezes repetir procedimentos idênticos aos realizados pela autoridade lançadora, como apuração da base de cálculo e aplicação da alíquota, o sujeito passivo nunca lança tributo.

O lançamento, como direito potestativo que é, sujeita-se à decadência. Depois de lançado, o crédito tributário, se não pago no prazo (o que caracteriza violação ao direito estatal de receber o tributo), demanda uma ação de cobrança. Esta ação, que se relaciona com o direito a uma prestação (de dar, pagar o valor crédito tributário), sofre os efeitos da prescrição.

O STF, corroborando a interpretação acima, vem decidindo conforme o acórdão abaixo: "Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto

não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco."

Contido o lançamento no âmbito dos denominados direitos potestativos, o seu exercício não fica condicionado ou dependente da adesão da vontade do sujeito passivo, circunstância essa que afasta a necessidade de aposição do ciente no auto de infração para que o lançamento seja considerado existente. Quanto ao requisito de validade do ato, a questão só será apreciada na fase de revisão do lançamento, em procedimento administrativo ou judicial, ficando sobrestada a possibilidade de qualquer constrição do patrimônio do contribuinte enquanto não decididas as impugnações e recursos administrativos.

Conforme se pode verificar na peça inaugural do processo, o Auto de Infração foi lavrado em 28/12/2001, portanto, dentro do quinquênio previsto para que a Administração formalizasse a exigência do tributo.

Para reforçar essa tese é interessante contrastar a situação concreta deste Auto de Infração com outra, que a seguir apresentaremos, e verificar que os argumentos do recorrente não podem prosperar. Na hipótese, por exemplo, do fisco lançar tributo de ofício, via Auto de Infração, intimando o contribuinte deste ato e vindo este argüir vício da intimação. Sendo esta alegação acatada em procedimento de revisão administrativa determina-se que se renove o ato da intimação. Anulada a intimação originária, os efeitos da declaração da nulidade retroagem à data da prática do ato de intimação, atingindo, também os atos subseqüentes dela derivados. Deverá, assim a Administração proceder nova intimação, para resguardar o princípio do devido processo legal e resguardar os direitos de ampla defesa e do contraditório. Pode ocorrer que a nova intimação seja efetuada em data que confrontada com os períodos relacionados aos fatos geradores extrapolem os 5 anos. Terá neste caso se verificado a decadência do direito de Estado lançar o tributo? Claro que não, pois o lançamento já havia se concretizado. Apenas o ato de intimação, por se encontrar viciado, foi retificado. Devemos considerar, portanto que os atos de lançamento e de intimação do lançamento são distintos, não podendo o vício deste e nem mesmo a sua ausência implicar na conclusão de inexistência do primeiro. Aliás, Alberto Xavier, no seu livro clássico "DO LANÇAMENTO TEORIA GERAL DO ATO DO PROCECIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO", 2ª edição, Rio de Janeiro, 1998, págs. 194 e 195, sustenta a tese no sentido de que a notificação do lançamento constitui ato receptício, destinado a comunicar ao contribuinte o fundamento da exigência, bem como definir o prazo para o recolhimento da obrigação tributária e para a sua eventual impugnação. Defende este autor que o lançamento e a notificação do lançamento são atos distintos, assim como a sentença e a intimação da sentença. O lançamento pode ser válido, porém ineficaz, em virtude de notificação inexistente, nula ou anulada.

É necessário, portanto, apartar os dois atos para fins de se avaliar a ocorrência ou não da decadência, já que ambos objetivam fins distintos: o lançamento, constituir o crédito tributário e a notificação ou intimação do lançamento levar ao conhecimento do sujeito passivo o conteúdo e os motivos da exigência fiscal, fixando prazo para o pagamento do tributo ou apresentação de impugnação.

Voltando ao caso "*sub judice*", verifico que ato de lançamento era existente, não podendo prosperar a alegação de decadência. É importante frisar que a intimação ao sujeito passivo do lançamento ocorreu logo no início do exercício seguinte à elaboração do ato, em 08/01/2002, revelando que o fisco não incorreu na inércia que extingue créditos daqueles que não exercem os seus direitos no tempo oportuno.



2º ARGUMENTO. Nos lançamentos por homologação (art. 150 do CTN), que se aplica ao ICMS, cumpre ao contribuinte recolher o tributo antes do exame do fisco, tendo este prazo de 5 (cinco) anos para homologar aquela atividade do sujeito passivo, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. O prazo aludido no § 4º se refere apenas ao ato de homologação, que pressupõe, evidentemente, ter o contribuinte efetuado o pagamento ou a declaração dos fatos alcançados pela incidência do tributo. No caso em exame as parcelas que o contribuinte reclama terem sido atingidas pela decadência não foram objeto de pagamento espontâneo e, portanto, não poderiam ser objeto de revisão pelo fisco. São parcelas relacionadas à apropriação de créditos fiscais e omissão de recolhimentos de diferença de alíquota. Dessa forma, já que essas parcelas não foram nem declaradas espontaneamente e muito menos quitadas, para fins de exame pelas autoridades administrativas, não se pode falar em decadência do direito do Estado em exigir o imposto.

3º ARGUMENTO. Decisões reiteradas do STJ uniformizaram entendimento no sentido da necessidade do pagamento antecipado para que exista o lançamento por homologação. Nesse sentido, os Embargos de Divergência no Recurso Especial (ERESP) 101.407-SP (DJU 08/05/2000), cuja ementa, do julgado, abaixo reproduzimos:

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

Também nessa linha de pensamento se posicionou o Dr. Bruno Mattos e Silva, Procurador do INSS juntos aos tribunais superiores, em artigo publicado na Internet, no “site” [www.rantac.com/users/jurista/decad.htm](http://www.rantac.com/users/jurista/decad.htm), tratando do tema “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E A DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO”. Eis a linha de raciocínio desenvolvida pelo ilustre representante do INSS:

*“Observe-se, inicialmente, que na hipótese de lançamento por homologação (art. 150 do CTN), na qual cumpre ao contribuinte recolher o tributo antes do exame do fisco, tem este o prazo de 5 (cinco) anos para homologar, nos termos do **art. 150, § 4º, do CTN**, que assim dispõe: “Se a lei não fixar prazo à 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.”*

*O prazo aludido nesse § 4º se refere apenas ao ato de homologação. Não é esse o prazo para constituir o crédito tributário, por meio de lançamento de ofício, que dará origem a um processo administrativo.*

*Evidentemente, se inexistente o pagamento, não haverá extinção do crédito, pois o **art. 150, § 1º, do CTN**, é expresso ao afirmar que é o pagamento antecipado que extingue o crédito antecipado e não a abstenção de pagamento seguida de curso temporal. In verbis: “§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.”*

*Vale dizer: se não há pagamento, não pode haver homologação tácita, pois não há homologação de algo que não existiu.*

*Com o fim do prazo de cinco anos sem a ocorrência tácita da homologação, inicia-se o prazo para constituir o crédito tributário, nos termos do **art. 173, I, do CTN**, que assim dispõe: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"*

*Qual é o último dia em que o lançamento, por homologação, poderia ter sido efetuado (art. 150, § 4º, do CTN)? É o último dia após o curso temporal de cinco anos, contados a partir do fato gerador.*

*Quando ocorrerá, nos termos do art. 173, I, tendo em vista da ausência do lançamento por homologação, o início do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário, agora por meio do lançamento de ofício? O próprio art. 173, I, supra transcrito, é claro ao responder isso: ocorrerá após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte, após os cinco anos previstos no **art. 150, § 4º, do CTN**.*

*Portanto, na hipótese de tributos que devem ser constituídos por meio de lançamento por homologação, sempre em que inoportunizar o pagamento, o fisco tem 10 (dez) anos, após a ocorrência do fato gerador, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, para constituir o crédito tributário, pois o prazo previsto no **art. 173, I, do CTN**, para constituir o crédito tributário, por meio de lançamento de ofício, somente se inicia após o término do prazo para o ato de lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN).*

*Essa questão, é oportuno frisar, restou pacificada pelo E. STJ, nos termos do que acima foi exposto, em sede de embargos de divergência, **EREsp nº 151163, julgados em 25/11/98**, que pôs fim aos julgamentos divergentes existentes até então”.*

Com base nesse 3º argumento, que vem encontrando ressonância no Superior Tribunal de Justiça, sempre que não ocorrer o pagamento ou declaração dos fatos relacionados com a obrigação fiscal, disporá a Administração Tributária de 10 (dez) anos, contados a partir de 1º dia do exercício seguinte àquele da ocorrência dos fatos geradores para constituir o crédito tributário através do lançamento, situação que implica em afastar de vez qualquer pretensão do recorrente no sentido de se eximir do cumprimento da obrigação fiscal objeto deste Auto de Infração. Voto, dessa forma, pelo NÃO ACOLHIMENTO de preliminar de decadência.

Com relação ao item 2 do Auto de Infração, conforme consta do voto do relator da Junta de Julgamento e se extrai dos elementos que compõem o processo administrativo fiscal, foi o contribuinte acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro de 1996 a dezembro de 2000.

A decisão de 1ª instância fez observar que os materiais objeto deste item estão discriminados às fls.18 a 506, na “Auditoria de Créditos e de Complementação de Alíquota”, e são dentre outros: calha, mangueira, chave, adaptador, disjuntor, lâmpadas, bico, tubo, rotula, manta, parafusos, disco lixadeira, buzina, disco de freio, bucha, correias, produtos empregados na limpeza, conservação ou lubrificação de equipamentos. A outra categoria de produtos objeto do lançamento são bens ferramentais que embora utilizados no processo produtivo não integram o produto final, e nem se desgastam em cada processo produtivo, não podendo, assim, enquadrarem no conceito de produtos intermediários.

Já em relação às bolas de aço ou bolas de moinho, empregadas no processo de moagem e britagem, onde são chocadas contra os blocos de minério, para reduzi-los a partículas, são peças de reposição do ativo imobilizado e não geram direito de crédito fiscal.

Tem imperado nas decisões do CONSEF, órgão de julgamento administrativo fiscal do Estado da Bahia, o entendimento contido no Parecer Normativo nº 1, da Procuradoria da Fazenda Estadual, que expressa posição de que não estão albergados no conceito de produtos intermediários e de matérias-primas os chamados bens instrumentais ou ferramentais, considerados acessórios ou componentes de reposição de maquinários leves ou pesados. Nesse conceito se incluiriam as denominadas “bolas de aço” ou “bolas de moagem e britagem”. Com referência aos demais produtos elencados nos demonstrativos do Auto de Infração e referenciados na decisão da Junta, o Parecer Normativo nº 1 também os exclui do conceito de produto intermediário por se enquadrarem no conceito de produtos não afetados diretamente ao processo produtivo mas consumidos pelo estabelecimento na conservação, limpeza e em serviços diversos executados na linha de produção ou exploração de matérias-primas. A legislação do ICMS adota, desde a Constituição Federal até a lei ordinária, o princípio do crédito físico, salvo as exceções expressas, que vincula entradas tributadas a saídas tributadas. Esta é a substância do princípio da não-cumulatividade do ICMS, positivada no art. 155, § 2º, inc. I da Carta Magna, que admite a compensação do imposto em relação às operações de entradas tributadas vinculadas a saídas também tributadas, salvo hipótese de manutenção de crédito. Em consequência, a compensação do ICMS se estabelece com referência às operações de aquisição de mercadorias e produtos que estejam vinculados diretamente ao processo de transformação dos insumos de que decorra, na etapa seguinte, saídas tributadas pelo imposto. As etapas vinculadas outros processos, indiretamente vinculados à produção, a exemplo da manutenção de equipamentos, tratamento de resíduos industriais e conservação de maquinário, que se realizam “*a latere*” do processo produtivo, ensejam consumo de produtos que a legislação fiscal dá o tratamento de materiais de consumo e que, portanto, não asseguram direito de apropriação de crédito fiscal. Em verdade, o sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando ampliações para abranger os insumos empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos (bens ferramentais), pois, tudo que entra no processo produtivo é insumo, porém, nem todo insumo gera direito ao crédito. Esse é o entendimento que deflui da interpretação das normas que compõem o ordenamento, referentes a crédito fiscal do imposto de circulação de mercadorias, contidas na Lei Complementar nº 87/97, Lei Estadual nº 7014/96 e Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Decisões reiteradas do órgão administrativo de julgamento consignadas nos Acórdãos nº<sup>os</sup> 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00, 2667/00, vem se posicionando no sentido de que produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo direto no processo produtivo ou extrativo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam do processo na qualidade de agentes de manutenção dos equipamentos ou peças de reposição, enquadram-se na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2007, por força de disposição da Lei Complementar nº 114/02.

Por último, é necessário fazer uma correção relativamente ao voto do sr. Relator quanto aos créditos fiscais envolvendo as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicações vinculados ao estabelecimento localizado na Fazenda Brasileiro, município de Teofilândia-Ba. Os créditos relacionados com as atividades operacionais do contribuinte não foram glosados pela fiscalização e, portanto, não integram o montante do débito fiscal apurado no lançamento de ofício. Somente os créditos fiscais de energia e comunicações vinculados a outros estabelecimentos e endereços, que não desenvolvem atividades diretamente vinculadas à produção, integraram o lançamento fiscal, sendo a responsabilidade atribuída ao autuado em razão da empresa centralizar a apuração do imposto no estabelecimento localizado na Fazenda Brasileiro.

Por todo o exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário quanto a este item 2.

Quanto ao item 3, por estar diretamente vinculado ao item anterior, adoto a mesma decisão proferida pela Junta de Julgamento, pois é devido o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Trata-se das mesmas mercadorias que foram objeto da Auditoria fiscal de fls. 18 a 506, e efetivamente são produtos para uso e consumo do estabelecimento autuado, conforme foi detalhadamente exposto na fundamentação referente ao item 2 do Auto de Infração. NEGO, portanto, PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, discordando da Decisão do Relator.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício e, por maioria, em relação aos itens 2 e 3, com o voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentados e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206888.0016/01-9**, lavrado contra **COMPANHIA VALE DO RIO DOCE**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.505.349,15**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$3.413.719,26, e 100% sobre R\$91.629,89, previstas no art. 61, VIII, “a”, II, “d”, da Lei nº 4.825/89, e no art. 42, II, “d”, VII, “a” e IV, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Carlos Fábio Cabral Ferreira e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as), Max Rodrigues Muniz, Nelson Teixeira Brandão e Verbena Matos Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MAX RODRIGUEZ MUNIZ – RELATOR/VOTO VENCIDO QUANTO RECURSO VOLUNTÁRIO

TOLSTOI SEARA NOLASCO – VOTO VENCEDOR QUANTO RECURSO VOLUNTÁRIO

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PROFZ