

**PROCESSO** - A. I. Nº 233081.1201/08-4  
**RECORRENTE** - MINERAÇÃO DE CAULIM MONTE PASCOAL S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0378-03/09  
**ORIGEM** - INFAZ ITAMARAJU  
**INTERNET** - 18/06/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0107-12/12

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO PRÓPRIO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Admitido pela defesa que se trata de peças e partes de máquinas e veículos. Peças e partes de máquinas, equipamentos, veículos e ferramentas constituem tecnicamente bens de uso ou consumo, a não ser que **a)** tenham vinculação direta com o produto em elaboração, ou que **b)** se trate de uma parte ou peça que altere a natureza do bem, modifique a sua destinação ou implique vida nova, caso em que a peça ou parte se considera bem do ativo imobilizado. No caso em exame existem outros bens de uso – uniformes, material de construção, material elétrico. Os insumos contabilizam-se como custos de produção. Os bens de uso e consumo contabilizam-se como despesas. Aqueles dão direito ao crédito. Estes, não. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS DO ATIVO PERMANENTE.** Trata-se de uma máquina multi-ensacadeira. É, portanto, um bem do Ativo Permanente. É devida a diferença de alíquotas. Lançamento mantido. **b) MATERIAL DE CONSUMO.** Os materiais são os mesmos que foram objeto do item 1, que constituem sem dúvida materiais de uso ou consumo, sendo devida a diferença de alíquotas. Argumentos recursais insuficientes a proporcionar modificação no julgamento da Primeira Instância. Não acolhida a arguição, de ofício, de decadência de parte do lançamento. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o julgamento levado a efeito pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, através do qual se exige ICMS no valor de R\$35.580,33, acrescido da multa de 60%, decorrentes da constatação das seguintes infrações:

*1- Utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento referente a compras registradas indevidamente na escrita fiscal como se fossem destinadas à industrialização, com imposto devido no valor de R\$20.036,70, além de multa de 60%, fato verificado no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004.*

*2- Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio*

*estabelecimento, conforme planilha, fato verificado no exercício de 2004, mês de novembro, com imposto devido no valor de R\$500,00, além de multa de 60%.*

*3- Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, registradas como compras para industrialização, fato ocorrido no período de fevereiro de 2003 a novembro de 2004, com imposto no valor de R\$14.902,85, além da multa de 60%.*

*4 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do próprio estabelecimento fato constatado nos meses de novembro de 2003 e agosto de 2004, com cobrança de imposto no valor de R\$140,78, e multa de 60%.*

A Decisão atacada, (fls. 463 a 468), após indeferir o pedido de diligência, bem como concessão de prazo para apresentação de documentos que na ótica da empresa autuada elidiriam a autuação, por entender que os elementos constantes do Auto de Infração eram suficientes para a formação do juízo de valor quanto à matéria em discussão, baseou-se nos seguintes fundamentos:

*“A questão em análise resolve-se em face do conceito do que sejam insumos de produção e do que sejam materiais de uso ou consumo. A conclusão nesse sentido foi facilitada pela defesa, ao declarar que se trata de peças e partes das máquinas e veículos, e nesse aspecto a defesa está em sintonia com o que foi informado pelos autuantes, segundo os quais os bens em questão são na maioria peças de reposição de veículos, tratores e máquinas, bem como outros materiais de uso e consumo do estabelecimento.*

*O conceito de bens do ativo imobilizado é o mais claro, à luz dos critérios fixados pela Lei das Sociedades por Ações. Maiores indagações exigem do intérprete ou aplicador da norma quando se trata de traçar a distinção entre insumo e material de consumo. O critério mais seguro é verificar, caso a caso, o que é utilizado, empregado ou consumido direta e imediatamente no processo produtivo (insumos), em contraposição ao que seja utilizado, empregado ou consumido noutros setores que não direta e imediatamente naquele processo.*

*Analizando os demonstrativos e as Notas Fiscais acostadas aos autos, noto que os materiais em questão consistem, por exemplo, em peças diversas, lonas para filtro, molas, parafusos, uniformes, canos, registros, correias, conexões, pneus, câmaras, rolamentos, eletrodos, material de construção, material elétrico, etc.*

*No que concerne ao crédito fiscal, cumpre analisar a questão à luz da regra do § 1º do art. 93 do RICMS, segundo o qual dão direito ao crédito os bens, materiais ou serviços “vinculados” à atividade-fim da empresa ou que em tal atividade sejam “empregados”. Nesses conceitos enquadram-se os insumos da produção: os combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos, o combustível ou a energia elétrica consumidos para movimentar máquinas e equipamentos, bem como os materiais ou bens que se desgastem no beneficiamento do caulim, em contato direto com o minério.*

*Além dos insumos em sentido estrito, também dão direito ao crédito os bens do ativo permanente, tais como máquinas, equipamentos, veículos e ferramentas. Porém uma coisa são as máquinas, equipamentos, veículos e ferramentas, e outra coisa são as peças e partes dessas máquinas, equipamentos, veículos e ferramentas. As máquinas, equipamentos, veículos e ferramentas são bens do ativo permanente. Já suas peças e partes constituem tecnicamente bens de uso ou consumo, a não ser que a) tenham vinculação direta com o produto em elaboração (uma broca, um disco de corte, uma serra, uma peneira, v.g.), ou que b) se trate de uma parte ou peça que altere a natureza do bem, modifique a sua destinação ou implique vida nova, caso em que a peça ou parte se considera bem do ativo imobilizado.*

*A questão não está no fato de o bem ou material integrar ou não o produto final. O insumo que integra o produto final constitui matéria-prima. O material que não integra o produto final mas se consome no processo produtivo não é matéria-prima, é produto intermediário, e também dá direito ao crédito.*

*Peças e partes destinadas a conserto ou manutenção de máquinas, equipamentos, veículos e ferramentas não são insumos da produção.*

*O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no § 1º do art. 93, sintetiza nestes termos o regime do crédito fiscal, traduzindo a positivação dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:*

*“§ 1º. Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

*a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*

*b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*

*c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e*

*II - as operações ou prestações subseqüentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.” (os grifos são meus)*

*Analisando o dispositivo acima reproduzido, em sintonia com as demais normas regulamentares atinentes ao regime de compensação do ICMS, chega-se à conclusão de que o direito ao crédito, dentre outros requisitos, depende do atendimento a determinados pressupostos, a saber: as mercadorias ou bens adquiridos e os serviços tomados:*

*a) devem estar vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*

*b) devam ser empregados no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou*

*c) devam integrar o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.*

*Em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b” (a conjunção consta no texto do Regulamento), os pressupostos indicados nas três situações acima são alternativos, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.*

*Os critérios acima servem para a definição do que são insumos. A partir daí, chega-se à determinação dos materiais de uso ou consumo por exclusão. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Estes são os exemplos mais óbvios. Porém, consideram-se também de uso ou consumo materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não tenham vinculação direta com o produto em elaboração, como é o caso de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc. Os insumos contabilizam-se como custos de produção. Os bens de uso e consumo contabilizam-se como despesas. Aqueles dão direito ao crédito. Estes, não.*

*Embora a ênfase dada à distinção entre insumos e materiais de consumo tenha sido voltada para a questão do crédito fiscal, o mesmo raciocínio aplica-se na definição do que deva ou não sujeitar-se ao pagamento da diferença de alíquotas, que é devido nas aquisições de bens do ativo imobilizado, bens de uso e materiais de consumo.*

*Em conclusão: conforme reconheceu expressamente o autuado em sua defesa, os bens objeto dos itens 1º, 3º e 4º são peças e partes de máquinas e veículos. Constituem portanto materiais de manutenção ou conserto, que são típicos bens de uso ou consumo. Não são insumos da produção. Além disso, há outros materiais de uso ou consumo, tais como uniformes (fardas), material de construção, material elétrico, que igualmente não há como serem considerados insumos.*

*Com relação ao item 2º, trata-se de uma máquina multi-ensacadeira, sendo portanto um bem do ativo permanente, e assim sendo é devido o pagamento da diferença de alíquotas, já que procede de outra unidade da Federação.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Inconformado com tal Decisão, o sujeito passivo, por intermédio do seu patrono, interpôs Recurso Voluntário (fls. 480 a 489), onde argumenta que a cerne da questão é a “aquisição de insumos de produção, inadequadamente reputados de material de uso e consumo ou de bem integrante do ativo fixo”.

Diz-se surpreendido com o fato da Decisão recorrida entender que por não integrarem o produto final, tais mercadorias, que afirma se consumirem no ciclo produtivo, foram identificadas como materiais de uso e consumo, entendendo que a questão se resolve em face do conceito do que sejam insumos de produção e do que sejam materiais de uso e consumo. Sustenta que a interpretação dada pelos autuantes, bem como pelo julgador de primeira instância é “abusiva pois restringe direito do contribuinte sem qualquer respaldo na legislação”.

Quanto ao primeiro item da autuação, aduz que as glosas realizadas no crédito fiscal de mercadorias oriundas de outros estados da Federação, do que qualifica como insumos da produção, inadequadamente classificados como materiais de uso e consumo, vez que se tratam principalmente de peças e partes das máquinas veículos utilizados na produção do recorrente, entende que à luz do disposto no artigo 93, inciso I, § 1º do RICMS/BA, tais requisitos são atendidos.

Já em relação aos itens 3 e 4, na mesma esteira, verifica-se, no seu entendimento, a cobrança de suposta falta de recolhimento da diferença de alíquotas nas aquisições oriundas de outros Estados, de insumos de produção também inadequadamente classificados como materiais de uso e consumo, sendo, igualmente, peças e partes de máquinas veículos utilizados na produção do autuado.

Continua, afirmando que diversos produtos objeto da autuação estão vinculados à atividade-fim da empresa, se caracterizando como peças de reposição, não importando se utilizados e/ou consumidos integralmente ou parcialmente, vez que são essenciais ao processo e sua retirada alteraria o produto final ou a qualidade deste, vez que o recorrente possui atividade de extração de minério cujo produto final que nas fases de extração e beneficiamento é indispensável o emprego de insumos que, embora não se integrando ao produto final são utilizados e/ou consumidos no processo produtivo.

Sustenta que vários itens que foram utilizados para o creditamento de ICMS não se tratam de bens de uso administrativo ou estranhos à atividade, mas, sim, bens cuja existência é absolutamente indispensável para a continuidade do beneficiamento do caulim, atividade que desenvolve, sem que haja, necessariamente, contato direto com o produto. Acrescenta que para a utilização do crédito fiscal, em seu entendimento, basta que haja vinculação dos produtos adquiridos com a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação.

Após citar o entendimento de Aliomar Baleeiro a respeito do significado da palavra “insumos”, os quais são considerados “ingredientes de produção”, reitera que os diversos bens e materiais são absolutamente necessários, indispensáveis e vinculados a sua execução, são utilizados ou consumidos, embora tenham presença obrigatória para a extração e beneficiamento do minério caulim.

A seguir, descreve o seu ciclo produtivo, afirmando que os insumos de produção são apenas os bens que se desgastam no processo industrial (da extração ao beneficiamento), sem os quais seria impossível obter o produto final, citando, exemplarmente o uso de escavadeiras mecânicas e caminhões, os quais argumenta serem indispensáveis para o ciclo de extração.

Transcreve, em socorro aos seus argumentos, voto vencido no Acórdão CJP nº 0246-11/03, bem como outro voto vencido no Acórdão CJP nº 0455/99, e o Acórdão da Câmara Superior nº 0015-21/02, como, igualmente, o teor do artigo 112 do Código Tributário Nacional, para defender o princípio de que “*in dubio pró-contribuinte*”.

Utiliza a mesma argumentação, também em relação ao item 2 do Auto de Infração.

Em conclusão requer a revisão do acórdão vergastado por entender que, em relação ao item 1 da autuação, trata da existência de bens que fazem parte do seu processo produtivo, constituindo-se como peças e partes das máquinas e veículos utilizados no beneficiamento do caulim. Com a mesma fundamentação, pugna pela revisão dos itens 3 e 4, onde se exige imposto a título de diferença de alíquota decorrentes de insumos de produção, os quais, por também se referirem, principalmente de peças e partes de máquinas e veículos utilizados na sua produção.

Em Parecer de fls. 495 a 498, a PGE/PROFIS, destaca, inicialmente, que “*dentro de uma análise do conceito juridicizado de produto intermediário, passível de gerar crédito fiscal, não se encartam os produtos objeto da autuação, porquanto não consumidos integralmente em um único processo produtivo...*”. Em seguida, expõe o entendimento do que considera como bens de uso e

consumo, se enquadrando neste conceito aqueles que não são consumidos integralmente e nem integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção. Discorre a respeito desta delimitação legal para, ao final, concluir que os bens emoldurados pelo recorrente não podem ser considerados insumos consumidos integralmente no processo produtivo, em face da sua contínua utilização em consecutivos processos produtivos. Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Consta à fl. 502 que *“Na assentada da sessão de julgamento realizada no dia 09 de fevereiro de 2011, o Cons. Néelson Antonio Daiha Filho levantou uma questão relativa a possível existência de em período compreendido na autuação que pode estar alcançado pela decadência, à vista da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal”* (Sic).

Em resposta, a PGE/PROFIS emitiu o Parecer de fls. 506 e 507, destacando que *“A lei estadual, no seu art. 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2003 teve início em primeiro de janeiro de 2004”*. Conclui pelo afastamento de ocorrência de decadência no presente lançamento de ofício. Ratifica o Parecer anterior de fls. 495 a 498 e volta a opinar pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Inicialmente, cabe-me enfrentar a preliminar de mérito, suscitada de ofício na assentada do julgamento realizado no dia 09/02/2011, conforme acima relatado.

Assim é que, no que toca à arguição, de ofício, da decadência de parte do débito consignado no Auto de Infração em exame, acolho o Parecer de fls. 506 e 507 da PGE/PROFIS, visto que a autuação ocorreu de acordo com o previsto pelo Art. 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB e em conformidade com o previsto pelo § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, tendo o Auto de Infração sido lavrado em 29/12/2008 todos os fatos geradores ocorridos no exercício de 2003 não se encontrava decaído o direito da Fazenda Pública em apurar o crédito tributário, logo, resta afastada a decadência do presente lançamento.

A este respeito e considerando o conteúdo da diligência proposta à fl. 502 no sentido de que a PGE/PROFIS se pronunciasse à vista da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal – STF, permito-me, com a devida vênia, transcrever o voto da ilustre Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal o qual, a meu ver, esgota, acertadamente, toda a questão:

### “VOTO

*Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:*

#### *“Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, **contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador**, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”* Grifos nossos

*Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.*

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que*

*deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”*

Assim, à vista do quanto acima exposto, considero ultrapassada a arguição, de ofício, de decadência de parte do presente lançamento tributário.

Quanto às questões de mérito, propriamente, resumem-se à apreciação da legitimidade de utilização de créditos fiscais a título de insumos ou produtos intermediários de materiais tidos pelos autuantes e acatados pelo julgador de primeiro grau como de uso, consumo e/ou ativo imobilizado do item 1 e, a exigência de diferença de alíquota em operações vinculadas ao item precedente, itens 2, 3 e 4.

Trata-se de matéria bastante debatida no âmbito deste Conselho de Fazenda, não mais estando a questão ora em análise sob qualquer dúvida, quanto aos fatos e quanto aos materiais que podem ser considerados como de possível utilização de crédito fiscal. E, no presente caso, os fatos se apresentam de forma bastante claros na medida em que o próprio recorrente declara, várias vezes, que os materiais objeto da autuação se referem a peças e partes das máquinas e veículos utilizados na produção do caulim. Ao que se refere ao item 2 da autuação, trata de uma máquina multiensacadeira sendo, portanto, um bem do Ativo Permanente.

Vejo que os argumentos recursais não diferem dos apresentados quando das razões de defesa inicial, estando estes muito bem analisados pelo julgador *a quo* e, conseqüentemente, mantida, de forma correta, a autuação. E isto fica claro ao se analisar os demonstrativos elaborados pelos autuantes, fls. 16 a 25, onde se confirma que todas as aquisições que deram causa à autuação se referem a materiais para uso ou consumo próprio pelo estabelecimento do recorrente e peças para reposição em veículos e máquinas. Portanto, ao contrário do quanto defende o recorrente, peças e partes destinadas a conserto ou manutenção de máquinas, equipamentos, veículos e ferramentas não são insumos da produção. Desta forma, a exigência fiscal está corretamente em conformidade com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no § 1º do art. 93, que sintetiza o regime do crédito fiscal, traduzindo a positivação dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96. Portanto, ao contrário do quanto argui o recorrente, a interpretação dada pelos autuantes, bem como, pelo julgador de Primeira Instância não se configura como abusiva e não restringe direito do contribuinte, visto que possui total respaldo na legislação aqui mencionada.

Por tais razões, não merece qualquer reparo a Decisão recorrida, vez que elaborada de forma didática, atentando para a legislação vigente, e em consonância com o reiterado entendimento deste órgão julgador.

Ainda da análise dos argumentos trazidos pelo recorrente, verifico que os mesmos, em verdade, não trazem qualquer elemento probante no sentido de sustentar as alegadas essencialidade e indispensabilidade da utilização de tais produtos no seu processo produtivo.

Como já dito, os produtos constantes dos itens autuados, referem-se a pneus, peças de veículos, lonas, fardamentos, e materiais afins, que em momento algum, e em que pese a veemência do

recorrente, se constituem na essencialidade de sua utilização no processo produtivo, de serem considerados insumos ou produtos intermediários no processo do recorrente.

Realmente, não há maiores questionamentos a se fazer frente a produtos de tal natureza. Por outro lado, não se questiona o contato ou não de tais produtos ou o seu desgaste ao fim do processo. Evidentemente que um fardamento tem a sua vida útil, como igualmente os pneus utilizados pelos veículos e demais peças listadas e de aquisição comprovada através da farta documentação acostada ao feito.

O cerne da questão é que tais produtos se caracterizam contabilmente como Ativo Imobilizado ou materiais de uso e consumo da empresa, não estando a sua presença ou ausência condicionada à obtenção do produto final do recorrente. Se não fosse utilizado um caminhão, como afirma, mas um veículo de tração animal, a produção ocorreria da mesma forma, afastando a assertiva categórica utilizada pelo recorrente.

Quanto aos votos transcritos pelo recorrente, além de não restar configurado que tratam dos mesmos materiais objeto da presente autuação, isto é, que são relativos à mesma matéria objeto da discussão, verifico que se referem a votos vencidos, e se constituem em emissão de juízo de valor de cada julgador, dentro das suas prerrogativas, não fazendo, entretanto, coisa julgada, nem jurisprudência, vez que como firmado na peça recursal foram derrubados por maioria contrária aos seus entendimentos.

Quanto à cobrança dos bens destinados ao Ativo Permanente, verifico que se trata de uma máquina multiensacadeira, conforme descrito na nota fiscal, estando, pois, sujeito ao pagamento da diferença de alíquota.

Por tais motivos e diante da clareza do irregular procedimento do recorrente, alinho-me com o Parecer opinativo da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

#### **VOTO DIVERGENTE (Preliminar de Decadência)**

Em que pese o embasado voto da i. relatora, peço vênias para discordar quanto ao seu posicionamento em relação à questão preliminar sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário, suscitada de ofício pelo anterior Conselheiro Nelson Antônio Daiha.

No caso em tela, pergunta-se se houve a decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário, conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo consta, os fatos geradores ocorreram em 2003 e a autuação foi lançada somente em 29.12.2008, ou seja, cinco anos após os fatos geradores do referido ano.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

*“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Primeiramente, ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

*“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)*

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu parecer de fls. 506 e 507.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por



outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS às fls. 505, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

*“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entra a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquiria qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispendo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do 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.”*

*(...)*

*“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”*

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

*“Art. 107-B. 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.”*

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

*“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.*

*1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.*

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.*

*3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*

*4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.*

*5. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)”*

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, a apuração é mensal, com lançamento feito pelo contribuinte e homologação posterior dos cálculos e do pagamento pela autoridade administrativa.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei 7.014/96, e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos, concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 29.12.2003 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com o voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **233081.1201/08-4**, lavrado contra **MINERAÇÃO DE CAULIM MONTE PASCOAL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$35.580,33**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS