

PROCESSO - A. I. N° 273167.0002/10-6
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CARAIBA METAIS S/A.
RECORRIDOS - CARAIBA METAIS S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0096-03/11
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 04/07/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0165-12/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAIS DE USO E CONSUMO LANÇADOS NO CIAP. É vedado o uso de crédito fiscal relativo às aquisições de materiais de uso e consumo. Entretanto, restou comprovado, por meio de diligência realizada por estranho ao feito, que a grande maioria das mercadorias foi aplicada no ativo imobilizado do recorrente, em projetos de ampliação, substituição e modernização do parque fabril do estabelecimento, sendo legítimo o crédito lançado. Acatada a preliminar de decadência dos valores de crédito utilizados até o exercício de 2004. Reformada a Decisão recorrida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. No mérito, restou comprovado, por meio de diligência, que a grande maioria dos materiais foi utilizada no parque fabril do autuado em projetos de modernização, ampliação e substituição, portanto, em seu ativo imobilizado. Excluído da exigência fiscal o valor recolhido antes da ação fiscal. Infração parcialmente caracterizada. Acatada a preliminar de decadência dos valores de crédito utilizados até o exercício de 2004. Decisão não unânime. Reformada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 24/09/2010 para imputar ao contribuinte o cometimento de oito infrações, sendo objeto do Recurso Voluntário as infrações 1 e 2 e do Recurso de Ofício, o item 6, a seguir descritos:

INFRAÇÃO 1: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$102.543,96, referente a aquisições internas de materiais de uso e consumo do estabelecimento cujo crédito foi lançado no livro CIAP, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$184.590,22, referente a aquisições interestaduais de materiais para uso e consumo do estabelecimento cujo crédito foi lançado no livro CIAP, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 6: falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$666.367,69, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadoria (cal virgem) de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008. Multa de 60%.

A Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu a lide administrativa, *in verbis*:

Inicialmente, analisando a preliminar de decadência suscitada pelo defendente, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente fatos ocorridos no exercício de 2005, sendo alegado pelo defendente que o fisco não exerceu de forma tempestiva o seu direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores no mencionado exercício, fundamentando a sua alegação no art. 150 do CTN. Apresenta o entendimento de que, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial começa da data do fato gerador.

Observe que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:

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.

Vale salientar, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:

Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.

§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.

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.

§ 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.

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2005 tiveram o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2010. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 24/09/2010, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência e perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, não há dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante e, por isso, indefiro o pedido formulado pelo autuado em sua impugnação.

A alegação relacionada ao projeto de ampliação se refere ao mérito da autuação e como tal será analisada neste voto.

No mérito, o autuado impugnou somente parte das infrações 01 e 02 e a infração 06, tendo informado nas razões de defesa que reconheceu a procedência parcial no que tange a parte das Infrações 01 e 02 e à totalidade das Infrações 03, 04, 05, 07, 08 e 09, razão pela qual providenciou o competente pagamento junto ao Setor de Arrecadação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Assim, considero procedentes os itens não contestados, haja vista que não existe controvérsia.

As infrações 01 e 02 serão analisadas conjuntamente, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa, tendo em vista que tratam da mesma matéria e o autuado apresentou impugnação combatendo simultaneamente estes dois itens.

Infração 01: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Compras de material de consumo cujo ICMS foi lançado no livro CIAP. Aquisições efetuadas na BAHIA, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008. Valor do débito: R\$102.543,96.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Compras de material de consumo cujo ICMS foi lançado no livro CIAP. Aquisições interestaduais, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008.

O autuado não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal e reconheceu expressamente a utilização indevida de crédito especificamente em relação a algumas mercadorias, cujas Notas Fiscais de aquisição e valores do crédito foram indicados nos demonstrativos que elaborou às fls. 350 a 359 do PAF. Quanto aos demais bens, apresentou o entendimento de que tem direito à utilização de crédito de ICMS nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, salvo se esses bens forem empregados em atividade alheia ao seu objeto social. Assegurou que diversas partes e peças contidas nos demonstrativos anexos ao Auto de Infração, que foram registrados pelo impugnante no seu Ativo Imobilizado, caracterizam-se como bens desta natureza, em virtude de muitos deles terem sido adquiridos para compor o maquinário de seu parque fabril, gerando, por consequência, direito ao crédito do ICMS. Informa que, juntou aos autos cópias dos projetos de ampliação, modernização e revitalização do seu parque industrial, nos quais foram empregados os bens listados no presente Auto de Infração.

Na informação fiscal, o autuante esclareceu que o defendente reconheceu a natureza de uso/consumo para apenas uma pequeníssima parcela dos itens creditados, conforme relação constante da página 350, porém, deixou de fazê-lo em relação à maior parte deles, objeto da presente autuação, materiais esses que inequivocamente representam peças de reposição, tais como fusíveis, parafusos, porcas, arruelas, curvas, te, luvas, juntas, grampos, buchas, conectores, joelhos, flanges, bobinas xerográficas, mangueiras, abraçadeiras e um sem número de outros materiais, cuja descrição detalhada se encontra nos anexos 1 e 2. Assegura que esses bens se prestam à atividade de manutenção, que não enseja creditamento do ICMS, e que não se pode admitir o creditamento do imposto com base apenas numa suposta vinculação entre a nota fiscal adquirida e o projeto listado.

Observe que de acordo com a Lei 6.404/76, por bens do ativo imobilizado devem ser entendidos aqueles que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades do estabelecimento. Neste caso, as partes destinadas à manutenção, reposição, conserto ou conservação de bens do ativo imobilizado não se confundem com estes, considerando que as partes e peças constituem unidades autônomas quando da sua aquisição e podem ser armazenadas em almoxarifado para o momento de sua utilização. Assim, o entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que os materiais chamados bens de uso ou materiais de uso, bem como as partes e peças de máquinas e equipamentos não se confundem com os bens do ativo imobilizado.

Quanto à utilização do crédito fiscal relativo à aquisição de bens para uso ou consumo do estabelecimento, conforme prevê o art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA, somente a partir de 01/01/2011, é que foi autorizado o creditamento do imposto conforme abaixo reproduzido:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

a) a partir de 01/11/96, ao seu ativo imobilizado, assim entendidos os bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, atendida a legislação federal (§§ 11 e 12);

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação;

Quanto a esta matéria, a Lei Complementar 87/96 estabelece no art. 33, inciso I, que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Em relação à possibilidade de que algumas aquisições fossem empregadas em imóveis por acessão física, tais bens também não geram direito ao crédito do ICMS, haja vista que é vedado o creditamento do imposto quando os bens, materiais, mercadorias ou serviços não forem destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, conforme estabelece o art. 97, IV, “c” e seu § 2º, III, do RICMS/BA:

***Art. 97.** É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, consideram-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

I - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação

III - os imóveis por acessão física.

Pelos elementos constantes nos autos, inclusive as planilhas elaboradas pelo autuante (fls. 19 a 99), constato que os bens objeto da glosa dos créditos fiscais compreendem materiais de consumo, a exemplo de bobina xerográfica, corda de algodão, parafusos, arruelas, porcas, fita isolante, álcool etílico, fita crepe, trinchã, lona, etc. Existem, também, materiais que devem ter sido empregados em obras de construção civil, a exemplo de telhas, cimento, tinta, tomada, etc. Não ficou comprovada a alegação do autuado referente aos projetos de ampliação, quando comparados os documentos apresentados com as mercadorias objeto do presente lançamento.

Os demonstrativos elaborados pelo autuante e a descrição das infrações 01 e 02 indicam que se trata de entradas, internas e interestaduais, no estabelecimento do autuado dos bens constantes nos mencionados demonstrativos, considerados pelo contribuinte como se fossem bens do ativo imobilizado e os créditos lançados no livro CIAP.

Como já foi dito anteriormente, o RICMS/BA veda a utilização do crédito quando a operação de aquisição se refere a mercadoria para uso ou consumo do estabelecimento e também, em relação às mercadorias alheias às atividades do estabelecimento, entendendo-se como sendo alheios às atividades do estabelecimento os imóveis por acessão física. Por outro lado, se os imóveis por acessão física são, do ponto de vista do ICMS, bens alheios à atividade da empresa, os materiais destinados a emprego na edificação conservação e reforma de tais imóveis, também são considerados alheios à atividade do estabelecimento, não gerando direito ao crédito fiscal.

Assim, em relação às infrações 01 e 02, concluo pela subsistência da exigência fiscal, considerando a expressa vedação do crédito em relação aos materiais de consumo nos termos do artigo 93, inciso V, “b”, do RICMS/97, bem como em relação aos materiais adquiridos para obras de manutenção ou de engenharia civil, realizadas no parque industrial da empresa, conforme art. 97, inciso IV e § 2º do mesmo Regulamento.

Infração 06: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento. Entradas de cal virgem, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

O autuado alegou que os valores devidos a título de diferença de alíquotas em aquisições interestaduais de cal virgem no período autuado foram rigorosamente recolhidos, conforme cópias de Relatórios Mensais de Diferença de Alíquotas acostadas aos autos, que trazem a composição dos valores devidos a esse título em cada mês, onde constam todas as Notas Fiscais apontadas no Auto de Infração, bem como cópias do seu Livro Registro de Apuração, que comprovam que tais valores foram lançados a débito e, conseqüentemente, quitados.

O autuante acata parcialmente a alegação defensiva, dizendo que nem todas as aquisições interestaduais autuadas pela fiscalização foram devidamente registradas nos demonstrativos mensais elaborados pela empresa, tendo em vista que identificou 93 notas, de um total de 3003, as quais não se encontram listadas nos relatórios demonstrativos referidos, ensejando a manutenção do lançamento relativamente às mesmas. Assim, o autuante mantém o lançamento no que se refere aos 93 documentos fiscais constantes do demonstrativo às fls. 539 a 545. Por isso, refez o demonstrativo referente à infração 06, reduzindo o valor autuado para R\$27.257,67, conforme às fl. 539 a 545 e quadro abaixo, elaborado com base nas mencionadas planilhas:

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR A RECOLHER
30/06/2005	09/07/2005	385,06
30/11/2005	09/12/2005	2.855,32
31/12/2005	09/01/2006	23.241,14
28/02/2006	09/03/2006	634,63
31/08/2006	09/09/2006	141,52
TOTAL	-	27.257,67

Vale salientar que o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos valores apurados. Em sua manifestação, o defendente informou que reconhece a procedência das conclusões do autuante, especificamente em relação às 93 (noventa e três) notas que não se encontram listadas nos demonstrativos mensais apresentados pela defesa, e que providenciará o competente pagamento junto ao Setor de Arrecadação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Portanto, inexistente controvérsia após a informação fiscal.

Acatando as informações prestadas pelo autuante na informação fiscal, concluo pela procedência parcial desta infração, no valor de R\$27.257,67.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.”

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, o órgão julgador de primeira instância recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 663 a 688, em relação às infrações 1 e 2, suscitando, preliminarmente, a decadência dos valores lançados no período antes de setembro de 2005, porque, “*ao contrário do que entenderam os I. Julgadores de primeiro grau na Decisão recorrida, os fatos geradores da utilização dos créditos fiscais em questão não se deram a partir de 2005, mas a partir de 2001, quando da aquisição dos bens em tela*”.

Alega que, na forma estabelecida pelo artigo 93, § 17, inciso I, do RICMS/BA, o crédito relativo às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado deve ser apropriado à razão de 1/48 avos ao mês; os bens listados nesta autuação foram adquiridos a partir de janeiro de 2001 e os créditos que a fiscalização pretende glosar referem-se a parcelas apropriadas em 2005 e 2006, por isso entende que o procedimento de utilização de créditos da maior parte dos bens já se encontra chancelado, em vista do transcurso de mais de cinco anos desde a sua aquisição, quando se deu a configuração do direito à utilização do crédito e apropriação da sua primeira parcela, sem que as autoridades fiscais tenham se manifestado acerca do direito creditório em tela, oportunamente declarado por meio da Declaração e Apuração do ICMS – DMA.

Afirma que o inciso VI do artigo 149 do Código Tributário Nacional determina que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa “*(...) quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo 150*”, o qual atribui ao contribuinte o dever de identificar os elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária, bem como efetuar o recolhimento do tributo devido, cabendo ao Fisco, posteriormente, avaliar a lisura dos procedimentos adotados.

Acrescenta que, no que diz respeito ao ICMS, tributo sujeito ao lançamento por homologação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos, contados a partir da ocorrência dos fatos geradores, para analisar os procedimentos adotados pelos contribuintes, promovendo lançamentos suplementares, se for o caso, a teor do artigo 150, § 4º, do CTN, sob pena de perecimento de seu direito de efetuar o lançamento, restando tacitamente homologadas as apurações efetuadas pelo contribuinte, bem como os recolhimentos e créditos por ele declarados.

Traz à baila o entendimento do jurista Leandro Paulsen e conclui que, tendo adquirido os bens entre 2001 e setembro de 2005, e tendo informado regularmente em suas DMAs tais eventos, não poderia o fisco estadual glosar tais créditos.

Transcreve, ainda, o entendimento do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e de Conselhos de Fazenda de outros Estados, na aplicação do instituto da decadência à utilização de créditos fiscais de ICMS.

Corroborando as alegações tecidas, aduz que a legislação do ICMS estabelece prazo decadencial de cinco anos para que o contribuinte utilize o crédito de ICMS, sendo que tal prazo deve ser contado da data da emissão da nota fiscal ou do ingresso da mercadoria em seu estabelecimento, como se vê no § 3º do artigo 93 do RICMS/97.

Acrescenta que tal prazo é aplicado pela fiscalização também para as aquisições de bens do ativo imobilizado, em relação às quais o uso do crédito é efetuado de forma fracionada em 48 parcelas mensais, como estabelece o § 17 do artigo 93 do RICMS/BA, devendo a contagem iniciar-se a partir

da data de aquisição e não a partir da data em que cada parcela de 1/48 avos poderia ser utilizada. Reproduz trecho da Solução de Consulta proferida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, que demonstra um exemplo do entendimento adotado pelos fiscos estaduais.

Diz que, entender de forma diversa, ou seja, permitir a contagem a partir da data de utilização de cada parcela mensal de 1/48 avos do crédito, implicaria um prazo decadencial de nove anos, o que é rechaçado no ordenamento jurídico-tributário pátrio. Finaliza requerendo a declaração de decadência dos valores lançados no período de janeiro de 2001 a setembro de 2005, pois considera que deve ser aplicada a contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, e não aquela inserida pelo inciso I do artigo 173 do mesmo CTN, pois, além de não haver dolo, fraude ou simulação, recolheu todo o imposto devido pelas transferências de mercadorias ao Estado da Bahia, tanto que o Auto de Infração cingiu-se à glosa de créditos. Traz a lume Decisão do Superior Tribunal de Justiça no *REsp 1033444 / PE. RECURSO ESPECIAL 2008/0036743-0. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça. Data do Julgamento: 03/08/2010. DJe: 24/08/2010.*

Salienta que a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal se fundamentou na previsão do artigo 28, § 1º, do Código Tributário da Bahia, mas alega que tal dispositivo é inaplicável por faltar-lhe fundamento legal permissivo, pois o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal estabelece que é matéria reservada à lei complementar o estabelecimento de normas gerais, notadamente as que legislam sobre “*obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”.

Portanto, entende que, em que pese disposto no COTEB, a contagem da decadência deve ocorrer nos termos do Código Tributário Nacional, em razão da previsão constitucional acerca da necessidade de lei complementar para regular o tema, conforme a doutrina e a jurisprudência que cita.

Apenas para fins argumentativos, afirma que, ainda que este CONSEF decida pela contagem do prazo decadencial a partir da data de apropriação das parcelas de 1/48 avos de crédito, já se encontra decaído o débito relativo ao período de janeiro a setembro de 2005.

No mérito das infrações 1 e 2, afirma, inicialmente, que algumas das mercadorias objeto desta autuação foram equivocadamente contabilizadas em seu ativo imobilizado, de forma que reconheceu expressamente o cometimento da infração em relação a tais itens e providenciou o recolhimento do imposto devido antes da apresentação da Impugnação.

Quanto às demais mercadorias, alega que tem direito ao crédito fiscal, conforme autorizado pela legislação de regência do ICMS, uma vez que os bens foram destinados ao seu ativo imobilizado, vinculados que foram à ampliação, modernização ou renovação do seu parque fabril.

Argumenta que o direito à utilização de créditos nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado dos estabelecimentos encontra guarida na Constituição Federal, a qual, em seu artigo 155, § 2º, inciso I, conferiu ao contribuinte o direito de compensar o imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas operações anteriores, independentemente da destinação, uso ou qualificação da mercadoria, trazendo como única restrição à aplicação do princípio da não-cumulatividade as operações isentas ou sujeitas à não incidência.

Observa que a Lei Complementar nº 87/96 (artigo 20, § 10) e a legislação do ICMS (artigos 93, inciso V, e 97, inciso IV, letra “c”, do RICMS/97) permitiram o uso do crédito fiscal nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, salvo se esses bens forem empregados em atividade alheia ao seu objeto social.

Apresenta o significado do vocábulo “alheio”, atribuído por Aroldo Gomes de Matos, *in* ICMS - Comentários à LC 87/96, Ed. Dialética, 1997, São Paulo, p. 151, como “*estranho à atividade do estabelecimento*”.

Discorre sobre a definição legal de “bem do ativo fixo” ou “imobilizado”, com o intuito de

evidenciar que os bens objeto da autuação foram adquiridos para integrar seu ativo imobilizado e estão vinculados à atividade do estabelecimento, conferindo, por consequência, o direito à utilização do crédito fiscal quando de suas aquisições.

Afirma que a legislação estadual baiana (artigo 93, inciso V, alínea “a”, do RICMS/97) estabelece que deve ser atendida a legislação federal para fins de definição de bens do ativo imobilizado e o artigo 179 da Lei nº 6.404/76, ao dispor sobre a classificação das contas do balanço patrimonial, define os bens do ativo imobilizado como *“bens destinados à manutenção das atividades: da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”*.

Transcreve dispositivos do Pronunciamento nº 7, de 18/01/01, do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON e conclui que *“para que um bem seja considerado como parte integrante do ativo imobilizado de uma empresa, é necessário o atendimento dos seguintes requisitos: 1) possua vida útil igual ou superior a um ano; 2) seja aplicado na manutenção da atividade da empresa adquirente, inclusive em finalidades administrativas; 3) seja provável que a empresa venha a auferir futuros benefícios econômicos em decorrência da sua utilização, e 4) seu custo possa ser medido de forma confiável”*.

Alega que, não observando os conceitos normativos acima apresentados, o autuante *“glosou créditos decorrentes da aquisição de bens e de peças, as quais, a princípio até poderiam ser confundidas com material de uso e consumo do seu estabelecimento, porém se enquadram indubitavelmente no conceito de ativo imobilizado acima delineado”, “em virtude de muitos deles terem sido adquiridos para compor o maquinário de seu parque fabril, gerando, por consequência, direito ao crédito do ICMS, a teor do que estabelece toda a legislação pertinente”*.

Colaciona planilha de vinculação das notas fiscais elencadas pelo preposto fiscal a projetos de ampliação, modernização e revitalização do seu parque industrial e esclarece que *“PROJETO” “refere-se à formalização de aquisição e montagem de equipamentos, novos ou não, que serão destinados à manutenção das atividades da companhia, que pode ser desde uma simples máquina até uma linha de montagem completa de uma fábrica, não se confundindo com as despesas ou gastos anteriormente registrados / contabilizados no sub grupo Ativo Diferido da conta Ativo Permanente”*.

Acrescenta que, com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, que estabeleceu que o ativo não-circulante será composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, não citando o diferido, o subgrupo *“Ativo Diferido”* deixou de existir e, assim, os bens vinculados aos projetos de modernização, ampliação e renovação de seu parque fabril não podem jamais ser classificados como pertencentes ao Ativo Diferido, pelo simples fato de não mais existir tal grupo no universo contábil.

Em seguida, relaciona os projetos vinculados aos bens constantes da autuação e ressalta que se encontram anexados à peça recursal os respectivos memoriais descritivos. Observa que o aludido demonstrativo de vinculação foi efetuado a partir de relatórios gerados pelo seu sistema operacional, os quais reproduzem fidedignamente os livros fiscais, e, por consequência, todas as operações realizadas, inclusive as de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado.

Diz que os projetos em tela estão relacionados à sua atividade-fim, tiveram por objetivo o aumento da vida útil da planta industrial, bem como da sua capacidade produtiva, razão pela qual os bens adquiridos para a sua implementação enquadram-se perfeitamente no conceito contábil de ativo imobilizado. Transcreve outros trechos do citado Pronunciamento nº 7 do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, de 18/01/01 para demonstrar que as peças foram destinadas ao ativo imobilizado.

Reproduz, também, a lição contida na obra Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP- FINECAFI e conclui que *“em relação às peças destinadas à renovação/modernização do parque fabril contidas dentre os itens autuados, estas devem ser contabilmente classificadas como bens do ativo*

imobilizado, pois se agregam e adicionam valor ao maquinário do parque industrial para aumentar-lhe a vida útil e capacidade de produção”.

Por fim, pede a reforma da Decisão combatida para julgar improcedentes as imputações 1 e 2 do lançamento de ofício.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, percebendo que o recorrente havia suscitado a decadência de parte do débito apurado no Auto de Infração e considerando que a matéria foi objeto de Incidente de Uniformização de Jurisprudência, remeteu os autos para a Procuradora Assistente para as providências cabíveis (fl. 926).

A Procuradora Assistente, Dra. Aline Solano Souza Casali Bahia, enviou os autos para o Procurador Chefe da PROFIS e, à fl. 928, foi anexado um despacho do Procurador Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz, retornando os autos para conhecimento das conclusões manifestadas no Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, realizado de acordo com o Decreto nº 11.737/09, *in verbis*:

“Tendo em vista que a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, devem os processos estão sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.

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 prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”.

A Dra. Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, tendo em vista as alegações recursais e a documentação acostada pelo contribuinte, sugeriu a realização de diligência com vistas à investigação se a *“planilha de notas fiscais e os memoriais descritivos dos projetos de ampliação e modernização do parque fabril logram comprovar a utilização e a destinação dos bens no ativo imobilizado do recorrente”*, devendo o diligente, em caso positivo, apresentar novo demonstrativo de débito excluindo as notas fiscais relacionadas aos mencionados bens (fls. 929 e 930).

A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em pauta suplementar (fls. 935 e 936), considerando que a legislação tributária baiana não apresenta o conceito de “ativo imobilizado”, o qual tem de ser retirado da ciência contábil, deliberou pela conversão do PAF em diligência à ASTEC/CONSEF determinando ao estranho ao feito que intimasse o contribuinte a apresentar as notas fiscais relacionadas nas planilhas de fls. 690 a 695, bem como os livros fiscais e contábeis, e, após visita ao estabelecimento do autuado, adotasse as seguintes providências:

1. descrevesse detalhadamente quais os projetos de ampliação e modernização implantados efetivamente pela empresa no período fiscalizado;
2. explanasse que tipo de projetos foram implementados (imóveis, máquinas ou equipamentos);
3. esclarecesse de que maneira os projetos ampliaram ou modernizaram o estabelecimento, tendo em vista os conceitos trazidos pela Ciência Contábil;
4. descrevesse de que maneira os projetos acima mencionados participam do processo produtivo da empresa recorrente;
5. informasse, em relação a cada projeto de *per si*, se as mercadorias constantes dos demonstrativos elaborados pelo autuante (excetuados os materiais de uso e consumo reconhecidos como tal pelo contribuinte) haviam sido utilizadas, e de que forma, nos projetos de ampliação e modernização do estabelecimento do contribuinte;
6. informasse, ainda, qual a vida útil de cada mercadoria constante da autuação (infrações 1 e 2);
7. verificasse, na contabilidade da empresa, em que contas foram escrituradas as mercadorias relacionadas nesta autuação – se em despesas ou no ativo imobilizado;

8. finalmente, verificasse se foi contabilizada depreciação das mercadorias objeto deste lançamento de ofício.

A diligente elaborou o Parecer ASTEC nº 0109/2012 (fls. 942 a 949) apresentando as seguintes considerações a respeito do conceito de ativo imobilizado:

1. a Lei nº 6.404/76 determinou alguns padrões e procedimentos da contabilidade no Brasil, entre eles a estrutura das demonstrações contábeis a ser seguida pelas empresas brasileiras, sendo que as demonstrações obrigatórias são BP (Balanço Patrimonial), DLPA (Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados), DRE (Demonstração de Resultado do Exercício) e DFC (Demonstração de Fluxo de Caixa);
2. o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), formado pela ABRASCA (Associação Brasileira de Companhias Abertas), APIMEC (Conselho de Supervisão do Analista), BOVESPA (Bolsa de Valores do Estado de São Paulo), CFC (Conselho Federal de Contabilidade), FIPECAFI e IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), foi criado com o objetivo de estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais de contabilidade;
3. o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tem como responsabilidade emitir Pareceres técnicos sobre questões contábeis, os quais devem ser homologados pelos demais órgãos reguladores para ser aplicados no âmbito de cada um desses órgãos, sendo que a Lei nº 11.638/07 foi resultado de estudos emanados do CPC, pela convergência entre os padrões contábeis locais e internacionais, para que investidores e analistas possam ter parâmetros de comparação unificados;
4. o inciso IV do artigo 179 da Lei nº 6.404/76 conceitua o ativo imobilizado como “*os direitos que tenham por objetivo bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial*”;
 - a) subentende-se que no ativo imobilizado são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade;
 - b) as inversões realizadas em bens de caráter permanente, mas não destinadas ao uso nas operações, que poderão vir a ser utilizados em futuras expansões, como pode ocorrer com terrenos e outros bens imóveis, deverão ser classificadas, enquanto não definida sua destinação, no grupo de Investimentos e sua transferência para o Ativo Imobilizado se dará quando definida a sua utilização e iniciada a fase de expansão;
 - c) da mesma forma, as obras de arte adquiridas, que se valorizam com o transcorrer do tempo, deverão ser classificadas no grupo de Investimentos em vez do Ativo Imobilizado;
 - d) o ativo imobilizado deve estar limitado (os gastos capitalizados) à capacidade de esse ativo gerar benefícios econômicos futuros para a entidade, sendo que “*toda vez que uma circunstância específica qualquer colocar em dúvida essa capacidade, procedimentos contábeis próprios devem ser adotados com vistas à constituição de uma provisão para perdas (impairment)*”;
5. a Lei nº 11.638/07 modificou a definição de ativo imobilizado, passando a excluir os bens não corpóreos (marcas, patentes, concessões etc.) e a incluir os bens que não são de propriedade da empresa, mas são utilizados em suas atividades de manutenção como exigia a lei anterior; além disso, incorporou nesse grupo os bens decorrentes de operações que transfiram à entidade os benefícios, os riscos e o controle desses bens, além de obrigar que seja feito o contínuo teste de *impairment*.

A diligente da ASTEC/CONSEF prosseguiu em seu Parecer apresentando as seguintes considerações gerais:

1. o ativo imobilizado deve ter contas para cada classe principal de ativo para o registro de seu custo, enquanto que as depreciações acumuladas devem ser contabilizadas à parte e classificadas como redução do ativo;
2. apesar de não haver menção específica na Lei das Sociedades por Ações, o Plano de Contas das companhias que se submetem àquela lei subdivide o Ativo Imobilizado em dois grandes grupos:
 - a) Bens em Operação (Contas Devedoras), que são todos os bens, próprios ou arrendados, já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade (terrenos, obras preliminares e complementares, obras civis, instalações, máquinas, aparelhos e equipamentos, equipamentos de processamento eletrônico de dados, sistemas aplicativos (*software*), móveis e utensílios, veículos, ferramentas, peças de conjunto de reposição, florestamento e reflorestamento e benfeitorias em propriedades arrendadas.
 - b) Imobilizado em Andamento, em que se classificam todas as aplicações de Recursos de imobilizações (bens ou direitos), mas que ainda não estão em operação (construções em andamento, importações em andamento de bens do imobilizado, adiantamento para inversões fixas, almoxarifado de inversões fixas);
3. os direitos classificados no ativo imobilizado devem ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão (artigo 183, inciso V, da Lei nº 6.404/76);
4. consideram-se como custo de aquisição todos os gastos relacionados com a aquisição de elementos do Ativo Imobilizado e os necessários para colocá-los em local e condições de uso no processo operacional da empresa.

Acrescenta a auditora estranha ao feito que o objetivo do Pronunciamento Técnico CPC nº 27 é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações, e que as definições trazidas pelo citado Pronunciamento são as seguintes:

1. ativo imobilizado é o item tangível:
 - a) que é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos;
 - b) que se espera utilizar por mais de um período;
2. valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil;
3. vida útil é o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo;
4. o custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se:
 - a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade;
 - b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente;
 - c) a aquisição de tal ativo imobilizado, embora não aumentando diretamente os futuros benefícios econômicos de qualquer item específico já existente do ativo imobilizado, pode ser necessária para que a entidade obtenha os benefícios econômicos futuros dos seus outros ativos. Esses itens do ativo imobilizado qualificam-se para o reconhecimento como ativo porque permitem à entidade obter benefícios econômicos futuros dos ativos relacionados, acima dos benefícios que obteria caso não tivesse adquirido esses itens;

5. o custo de um item do ativo imobilizado compreende:
 - a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
 - b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessários para que o mesmo seja capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
 - c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual ele está localizado, representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido;
6. o valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado:
 - a) por ocasião de sua alienação;
 - b) ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

Feitas tais considerações, a diligente passou a responder às indagações contidas na solicitação de diligência, ressaltando que os livros fiscais e contábeis foram verificados *in loco* quando da visita técnica e as cópias dos documentos e livros fiscais encontram-se anexados a este processo às fls. 1034 a 1578.

Observou, ainda, que se reuniu com os representantes da empresa e, na oportunidade, além da exposição sucinta de seu processo fabril, foi-lhe explicado como são feitos os lançamentos contábeis por meio do sistema computadorizado adotado pelo recorrente (extratos de telas às fls. 1581 a 1594), visitando, por fim, os locais da fábrica onde se encontram instalados os projetos de “Substituição das Células Eletrolíticas” e “Implantação do Novo Retificador de Corrente” (fotografias às fls. 1595 a 1604).

Disse, em resposta aos itens 1, 2, 3, 4 e 7 da diligência, que o recorrente elaborou documento e apresentou um *compact disk* com uma planilha (fls. 954 a 964) contendo dados explicativos acerca da utilização de cada produto nos projetos de ampliação e modernização do parque fabril, constando, na aba denominada “DP = Descritivo dos Projetos”, o nome, código e descrição do projeto, a participação do produto no projeto indicado e no processo produtivo da empresa, bem como a sua forma de utilização:

1. modernização – melhoria ou atualização tecnológica de equipamentos ou sistemas. Os projetos modernizaram o estabelecimento por meio da implementação de atualizações tecnológicas nos equipamentos e sistemas envolvidos, abrangendo desde a substituição de equipamentos por modelos mais eficientes até a introdução de novos equipamentos e sistemas, porém, sem o aumento da capacidade produtiva;
2. ampliação – aumento da capacidade produtiva. Neste caso, os projetos ampliaram o parque fabril através do aumento da capacidade dos sistemas envolvidos, ou seja, houve um incremento na quantidade total de produto que o sistema pode fabricar;
3. substituição – substituição de equipamentos ou dispositivos;
4. aquisição – incremento de novos itens.

A diligente informou, ainda, que solicitou, durante a visita técnica, que o recorrente descrevesse de forma detalhada a repercussão dos projetos em seu processo fabril, tendo sido apresentado documento sobre dois projetos específicos reputados como de grande relevância, nos termos seguintes (fls. 1579 e 1580):

1. **Projeto de substituição das Células Eletrolíticas** (células de concreto polimérico): o projeto em questão tratou da substituição das células existentes em concreto comum revestidas em chumbo, por células de concreto polimérico inerte ao ataque químico do eletrólito,

abrangendo tanto a modernização da planta quanto a sua manutenção com os seguintes ganhos:

- a) aumento da capacidade de 43 para 45 anodos por célula, com aumento de produção do cobre eletrolítico;
 - b) redução nas despesas de manutenção com chumbo e recuperação de concreto;
 - c) redução do impacto ambiental com diminuição de trincas e vazamentos de ácido no porão da eletrólise;
 - d) melhoria na uniformidade do acondicionamento dos anodos e redução no tempo de troca dos grupos;
 - e) aumento de vida útil das células devido à resistência do material ao ácido em relação ao antigo material.
2. **Projeto do novo retificador de corrente (CBMA 06.009)** – este projeto previu a substituição do antigo retificador por um novo. Nesse caso, além de permitir uma maior capacidade de alimentação de carga elétrica para a planta da eletrólise, permitiu a manutenção de seus componentes internos, uma vez que o antigo retificador apresentava obsolescência. Principais benefícios:
- a) aumento da capacidade de produção;
 - b) aumento da confiabilidade operacional.

Quanto aos itens 2 e 7 do pedido de diligência (que tipos de projetos foram implementados e em que contas foram escrituradas as mercadorias relacionadas nesta autuação – se em despesas ou no ativo imobilizado), a diligente anotou que os esclarecimentos foram fornecidos na planilha acima mencionada, nas abas denominadas Inf_01 e Inf_02, que detalham por produto, o nome, a nota fiscal de aquisição, a data da operação, o tipo de projeto (máquina, equipamento etc.) e a forma de contabilização dos produtos vinculados aos projetos.

No tocante especificamente ao item 7 da solicitação de diligência (em que contas foram escrituradas as mercadorias relacionadas nesta autuação – se em despesas ou no ativo imobilizado), foi dito que:

1. no início do Projeto, as compras de materiais a ele destinados foram registrados a débito da “Conta do Projeto (13042000) – Imobilizado em Andamento” e a crédito da “Conta Fornecedores”;
2. ao final do Projeto, no momento de seu encerramento, o montante apurado foi transferido mediante os seguintes lançamentos contábeis: a débito da “Conta de Ativo Imobilizado (Grupo 13041000) – Máquinas, Móveis, Equipamentos etc” e a crédito da “Conta Imobilizado em Andamento”, sendo que, a partir desse momento, iniciou-se a depreciação do respectivo bem.

Quanto ao item 5 do pedido de diligência (se as mercadorias constantes dos demonstrativos foram utilizadas, e de que forma, nos projetos de ampliação e modernização do estabelecimento do contribuinte), esclareceu que as mercadorias constantes da autuação *“foram devidamente utilizadas nos respectivos projetos, cujos memoriais estão anexados aos autos juntamente com o Recurso Voluntário”* e *“estas mercadorias foram utilizadas de acordo com suas finalidades de fabricação”, “como, por exemplo: parafusos, porcas e arruelas – são elementos de fixação utilizados para unir componentes ou equipamentos; cabos elétricos são utilizados para transmissão de corrente elétrica para acionar circuitos, equipamentos ou instrumentos”*.

Concernente ao item 8 da diligência (se foi contabilizada depreciação das mercadorias), informou que as depreciações *“foram contabilizadas e se iniciam no mês seguinte à imobilização, que se dá no encerramento do projeto”*, conforme indicado na coluna I das abas Inf_01 e Inf_02 da planilha constante do compact disk.

Finalmente, a diligente da ASTEC/CONSEF, considerando os livros e documentos apresentados, o que foi visto na visita técnica realizada no parque fabril da empresa e os conceitos da Ciência Contábil, concluiu que *“as mercadorias constantes dos demonstrativos de fls. 690 a 695 (excetuados os materiais de uso e consumo reconhecidos pelo contribuinte) logram comprovar a utilização e a destinação dos bens no ativo imobilizado do recorrente”*.

O autuante e o autuado foram cientificados do resultado da diligência (fls. 1605 e 1606), mas não se manifestaram.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer (fls. 1609 e 1610), opinou pelo Provimento do Recurso Voluntário, tendo em vista que *“as provas materiais colacionadas aos autos pelo contribuinte, tais como, notas fiscais e os memoriais descritivos dos projetos de ampliação e modernização do parque fabril logram comprovar a utilização e a destinação dos bens do ativo imobilizado do recorrente, razão pela qual os referidos itens deverão ser expurgados do lançamento tributário sob apreço”*.

O Parecer opinativo foi ratificado pela Procuradora Assistente em exercício, Dra. Aline Solano Souza Casali Bahia, consoante despacho acostado à fl. 1611 dos autos.

VOTO

Do exame dos autos, constato que o Recurso Voluntário foi interposto em relação às infrações 1 e 2, nas quais se exige o imposto estadual em razão da utilização indevida de crédito fiscal lançado nos livros fiscais e nas fichas de Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP) relativamente a aquisições internas e interestaduais de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento do recorrente, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008.

Consoante o § 3º do artigo 93 do RICMS/97, *“O direito ao crédito extingue-se após 5 anos, contados da data da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento”*. Assim, não há dúvida quanto ao prazo decadencial do contribuinte para se creditar do ICMS destacado em documento fiscal de entrada de mercadorias ou bens destinados ao seu estabelecimento.

Entretanto, de acordo com a jurisprudência assente neste CONSEF e o disposto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN), bem como do artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), o prazo decadencial para que a Fazenda Estadual possa constituir o crédito tributário é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador do tributo. Vejamos o que prevê o Código Tributário Nacional:

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;

A Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), por sua vez, estabelece o seguinte:

“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 não originais)

Além disso, a mesma Lei nº 3.956/81 (COTEB) prevê, no artigo 107-A, inciso I, que *“O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

A questão que se discute nestes autos, portanto, é o momento da ocorrência do fato gerador na utilização de crédito fiscal por parte do contribuinte autuado.

O recorrente suscitou a decadência dos valores de débito referentes ao período de janeiro de 2001 a setembro de 2005, com fulcro no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que, *“ao contrário do que entenderam os 1. Julgadores de primeiro grau na*

Decisão recorrida, os fatos geradores da utilização dos créditos fiscais em questão não se deram a partir de 2005, mas a partir de 2001, quando da aquisição dos bens em tela”.

Alegou, ainda, que, na forma estabelecida pelo artigo 93, § 17, inciso I, do RICMS/BA, o crédito relativo às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado foi apropriado à razão de 1/48 avos ao mês e os bens listados nesta autuação foram adquiridos a partir de janeiro de 2001, sendo que os créditos que a fiscalização pretende glosar referem-se a parcelas apropriadas em 2005 e 2006, e, por isso, entende que o procedimento de utilização de créditos da maior parte dos bens já se encontra cancelado, em face do transcurso de mais de cinco anos desde a sua aquisição, quando se deu a configuração do direito à utilização do crédito e apropriação de sua primeira parcela.

Disse, por fim, que permitir a contagem do prazo de decadência a partir da data de utilização de cada parcela mensal de 1/48 avos do crédito, implicaria um prazo decadencial de nove anos, o que é rechaçado no ordenamento jurídico-tributário pátrio.

Observo que, nestes autos, se está a tratar de uma hipótese específica de creditamento, relativamente a bens do ativo imobilizado, o qual é feito em 48 parcelas mensais.

Como a cada mês o contribuinte se apropria de uma parcela de 1/48 avos, renova-se a ocorrência do fato gerador de utilização do crédito. Em consequência, entendo que deve ser contado o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o uso do crédito fiscal pelo recorrente.

Assim, para as parcelas de 1/48 avos lançadas a crédito nos livros fiscais e no CIAP no exercício de 2005 deve ser contado o prazo decadencial de cinco anos a partir de 01 de janeiro de 2006, encerrando-se, por conseguinte, em 31 de dezembro de 2010. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 24/09/2010, não se encontravam, **em princípio**, decaídos os débitos relativos aos fatos geradores do exercício de 2005.

Ocorre que, analisando as planilhas anexadas ao Auto de Infração (fls. 19 a 100), constatei que o autuante foi acumulando as parcelas mensais de 1/48 avos, creditadas pelo autuado e consideradas indevidas pela Fiscalização, desde o mês de janeiro de 2001 até o ano de 2005, sendo que a última parcela mensal de crédito (R\$0,22 – fl. 27) foi escriturada pelo recorrente no CIAP e nos livros fiscais **em abril de 2003**.

Logo, como este Auto de Infração foi lavrado em 24/09/2010, como mencionado acima, resta claro que se encontra decaído o direito de a Fazenda Estadual lançar, como indevidos, os valores creditados mensalmente até o final do exercício de 2004, tendo em vista que o termo final do prazo decadencial ocorreu em 31/12/09.

No mérito, relativamente aos demais valores de débito, verifico que, considerando as alegações do autuado em seu Recurso Voluntário, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu converter o PAF em diligência para que fiscal estranho ao feito informasse se as mercadorias relacionadas no demonstrativo elaborado pelo autuante (fls. 690 a 695), excetuados os materiais de uso e consumo reconhecidos como tal pelo contribuinte, podiam, ou não, ser caracterizados como elementos do ativo imobilizado.

A diligente lotada na ASTEC/CONSEF, à vista da escrituração fiscal e contábil do contribuinte e, após visita *in loco* no estabelecimento, concluiu, em extenso Parecer, que “*as mercadorias constantes dos demonstrativos de fls. 690 a 695 (excetuados os materiais de uso e consumo reconhecidos pelo contribuinte) logram comprovar a utilização e a destinação dos bens no ativo imobilizado do recorrente*”.

A respeito de crédito fiscal o artigo 29, e seu § 6º, da Lei nº 7.014/96 estabelecem o seguinte:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 6º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):

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

(...)

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 28, em livro próprio ou de outra forma que o regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a IV deste parágrafo;

Por sua vez o RICMS/97 dispõe da seguinte forma:

Art. 93. *Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

(...)

§ 3º *O direito ao crédito extingue-se após 5 anos, contados da data da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento.*

(...)

§ 11. *Nas entradas reais ou simbólicas de mercadorias, insumos, bens do ativo permanente, bens de uso e materiais de consumo, e nas utilizações de serviços de transporte e de comunicação, os documentos fiscais serão lançados:*

I - no Registro de Entradas, facultada a adoção dos sistemas de lançamento global de que cuidam os §§ 5º a 8º do art. 322:

(...)

§ 12. *Além dos lançamentos de que cuida o parágrafo anterior, os créditos referentes a bens do ativo imobilizado serão objeto de outro lançamento, em documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), nos termos do § 2º do art. 339.*

(...)

§ 17. *O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001 fica sujeito as seguintes disposições (Lei nº 7710):*

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

Em consequência, restando comprovado que grande parcela das mercadorias foi destinada ao ativo imobilizado da empresa em projetos de modernização, substituição e ampliação de seu parque fabril, legítimo é o crédito fiscal utilizado, sendo, por conseguinte, indevidos, em parte, os valores lançados nas imputações 1 e 2 desta autuação.

Por outro lado, o próprio autuado reconheceu, desde a impugnação inicial, que algumas das mercadorias adquiridas e lançadas como ativo imobilizado, eram, na realidade, materiais de uso e consumo, tudo conforme o demonstrativo de fls. 350 a 359 do PAF (acetona, areia fina, cartões, cimento, copo plástico, fitas adesivas e isolantes, lanches, massa asfáltica, nitrogênio industrial, papelão, picolé, silicone, tintas e trinchas etc).

Em razão disso, deve ser refeito o lançamento, remanescendo apenas os valores de débito referentes aos materiais reconhecidamente de uso e consumo do estabelecimento, nos valores de R\$6.100,09 para a infração 1 e de R\$2.634,73 para a infração 2, de acordo com os demonstrativos abaixo:

INFRAÇÃO 1		
Data Ocorrência	Base de cálculo fls. 351/354	Valor a exigir
31/01/2005	283,82	48,25
28/02/2005	158,82	27,00
31/03/2005	158,82	27,00
30/04/2005	158,82	27,00
31/05/2005	146,29	24,87
30/06/2005	146,29	24,87
31/07/2005	145,47	24,73
31/08/2005	145,47	24,73

INFRAÇÃO 2		
Data Ocorrência	Base de cálculo fls. 356/359	Valor a exigir
31/01/2005	470,29	79,95
28/02/2005	0,88	0,15
31/03/2005	0,88	0,15
30/04/2005	0,88	0,15
30/06/2007	6,18	1,05
31/07/2007	188,29	32,01
31/08/2007	288,71	49,08
30/09/2007	311,59	52,97

30/09/2005	145,47	24,73
31/10/2005	117,12	19,91
30/11/2005	99,29	16,88
31/12/2005	74,88	12,73
31/01/2006	74,88	12,73
28/02/2006	74,88	12,73
31/03/2006	78,53	13,35
30/04/2006	79,76	13,56
31/05/2006	62,41	10,61
30/06/2006	62,41	10,61
31/07/2006	62,41	10,61
31/08/2006	62,41	10,61
30/09/2006	62,41	10,61
31/10/2006	4,82	0,82
30/11/2006	4,82	0,82
31/12/2006	6,06	1,03
31/01/2007	6,06	1,03
28/02/2007	6,06	1,03
31/03/2007	6,06	1,03
30/04/2007	6,06	1,03
31/05/2007	7,71	1,31
30/06/2007	10,06	1,71
31/07/2007	38,71	6,58
31/08/2007	46,00	7,82
30/09/2007	59,53	10,12
31/10/2007	59,88	10,18
30/11/2007	1.186,53	201,71
31/12/2007	2.265,76	385,18
29/02/2008	2.265,76	385,18
31/03/2008	2.774,53	471,67
30/04/2008	2.774,53	471,67
31/05/2008	2.774,53	471,67
30/06/2008	2.774,53	471,67
31/07/2008	2.795,47	475,23
31/08/2008	5.061,24	860,41
30/09/2008	2.795,47	475,23
30/11/2008	2.807,00	477,19
31/12/2008	2.945,00	500,65
TOTAL		6.100,09

31/10/2007	382,00	64,94
30/11/2007	616,35	104,78
31/12/2007	642,53	109,23
31/01/2008	642,53	109,23
29/02/2008	748,76	127,29
31/03/2008	782,94	133,10
30/04/2008	782,94	133,10
31/05/2008	782,94	133,10
30/06/2008	782,94	133,10
31/07/2008	782,94	133,10
31/08/2008	782,94	133,10
30/09/2008	1.406,12	239,04
31/10/2008	1.456,76	247,65
30/11/2008	1.772,76	301,37
31/12/2008	1.865,24	317,09
TOTAL		2.634,73

No que se refere à infração 6, objeto do Recurso de Ofício, considero que está absolutamente escorreita a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal. O valor remanescente de débito de R\$27.257,67 foi apurado após o autuante reconhecer que o contribuinte efetuou o recolhimento do ICMS relativamente à grande maioria das operações consubstanciadas nas notas fiscais relacionadas na autuação, sendo que apenas noventa e três documentos fiscais restaram sem a comprovação da quitação do imposto, fato reconhecido pelo sujeito passivo ao ser cientificado da informação fiscal.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reduzir o débito das infrações 1 e 2 para R\$6.100,09 e R\$2.634,73, respectivamente, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo inalterada a Decisão recorrida em relação à infração 6, no montante de R\$27.257,67, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à decadência)

Em que pese o sempre abalizado entendimento da nobre Relatora, peço vênica para discordar quanto ao seu posicionamento sobre a decadência arguida pelo Recorrente.

O Recurso Voluntário que tem por objeto o pedido de reconhecimento da decadência dos fatos ocorridos antes de setembro de 2005 porque, *“ao contrário do que entenderam os I. Julgadores de primeiro grau na decisão recorrida, os fatos geradores da utilização dos créditos fiscais em questão não se deram a partir de 2005, mas a partir de 2001, quando da aquisição dos bens em*

tela”. Assim, sustenta a empresa que houve a decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário, conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, a autuação foi lançada somente em 24.09.2010, ou seja, cinco anos após todos os fatos geradores.

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 pela 1ª 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.

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 está 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 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. 928, 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 entre 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 dispondo 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, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., 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 fim, devo deixar bem claro que alinho-me ao entendimento externado pela n. Relatora de que os fatos geradores ocorrem a cada mês em que houve o creditamento indevido, do crédito de 1/48 avios do ativo imobilizado no livro CIAP. Assim, não é válida a tese do Contribuinte de que os fatos geradores ocorreram quando da aquisição dos bens, em 2001, mas sim em cada mês de 2005 e 2006 em que houve o creditamento indevido, sendo de cada respectiva data, o termo inicial da verificação da decadência aqui reconhecida.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes de 24/09/2006 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 não unânime quanto à preliminar de decadência e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 273167.0002/10-6, lavrado contra **CARAIBA METAIS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$408.063,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de junho de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS