

PROCESSO - A. I. N° 108880.0401/07-6  
RECORRENTE - CERNE CERÂMICA REUNIDAS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0107-05/15  
ORIGEM - INFRAZ INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10/11/2015

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0340-12/15

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. **b)** IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL. Nestas condições é vedada a utilização de crédito fiscal. Infrações comprovadas. Razões recursais insuficientes para a reforma da Decisão recorrida. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Por ficar em consonância com a acusação fiscal o levantamento específico com o produto “Bloco 25x17x09cm” deve ser considerado para efeito de exigência do imposto, pois o contribuinte utilizou-se de valores inferiores ao legalmente previsto à espécie para primeira operação realizada. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão. Rejeitadas as arguições de decadência. Decisão por maioria. Não acolhida a preliminar de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 5<sup>a</sup> JJF, proferida através do Acórdão n° 0107-05/15, que julgou o Auto de Infração Procedente, lavrado para exigir o ICMS de R\$56.179,83, acrescido da multa de 60%, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1- utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$661,40, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento;

INFRAÇÃO 2 – recolheu a menos ICMS, no valor de R\$52.688,29, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas;

INFRAÇÃO 3 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$2.830,14, referente a imposto não destacado em documento fiscal, referente à aquisição de produtos diversos enquadrados no regime de substituição tributária (óleo lubrificante, diesel, graxa e cimento).

Consta dos autos, às fls. 3.217 a 3.222, Decisão da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, exarada através do Acórdão CJF n° 0013-11/13, na qual anulou a decisão de Primeira Instância (Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0136-02/11) por preterição ao pleno exercício dos direitos fundamentais à ampla defesa e ao contraditório, determinando o retorno do Processo Administrativo Fiscal à Junta de Julgamento Fiscal para novo julgamento.

Igualmente, consta dos autos, às fls. 3.316 a 3.319, Decisão da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, exarada através do Acórdão CJF n° 0339-12/14, que também anulou a decisão de primeira instância subsequente (Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0072-05/14) por prejuízo ao contribuinte no seu direito ao contraditório, por não ter a decisão de primeiro grau se posicionado sobre alegação defensiva de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito fiscal, suprimindo instância de

julgamento, determinando o retorno do Processo Administrativo Fiscal à Junta de Julgamento Fiscal para novo julgamento.

A nova decisão de primeiro grau, exarada através do Acórdão JJF nº 0107-05/15, considerou o Auto de Infração Procedente, após considerar que as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreram em 20/12/2007, não havendo a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores dos exercícios de 2002 e 2003, os quais só seriam atingidos pela decadência, respectivamente, a partir de primeiro de janeiro de 2008 e 2009, pois, conforme alinhado no §4º do art. 150 do CTN, o qual prevê que “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”, a legislação do Estado da Bahia, através do disposto no art. 107-A, I, do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, reproduz o art. 173, I, do CTN, para estabelecer como prazo de decadência 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Também a JJF considerou sanado o vício que originou a nulidade da decisão de primeira instância, não cabendo mais acolhimento quanto às arguições de nulidade do autuado de ter havido supressão do prazo de defesa que lhe era de direito, pois lhe foi fornecido, além dos devidos prazos, todos os demonstrativos e informações necessárias a garantir o seu direito de ampla defesa, tendo o autuado a oportunidade de apresentar sua defesa no mês de janeiro de 2008 e se manifestar mais 3 vezes nos autos, com a reabertura do prazo de defesa em 30 dias, conforme intimação à fl. 2657, relativo aos demonstrativos, às fls. 2686 a 2808, com nova manifestação do sujeito passivo.

O colegiado aduziu, ainda, que as questões foram alvo de diligência por três vezes, esgotando a necessidade de revisão fiscal solicitada pelo autuado, inclusive a última, especialmente no que se refere aos demonstrativos apresentados pelo autuante, às fls. 2686 a 2808, analisado pelo autuado, contendo detalhadamente por nota fiscal as diferenças, bem como um demonstrativo geral apontando as divergências encontradas com as devidas explicações em comparação com o demonstrativo anterior, às fls. 2684 e 2685 deste PAF, bem como as explicações trazidas por Auditores Fiscais estranhos ao feito em relação à infração 2.

No mérito, salienta que a infração 1 se refere a crédito indevido concernente à aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento, com amparo no artigo 93, V, “b”, do RICMS/97, cujos produtos, a exemplo de: brocas, telas, reparos, embalagens, graxas, combustível e óleos lubrificantes, confirmam a destinação ao uso e consumo do próprio estabelecimento do autuado, na medida em que são utilizados na manutenção, ferramentas de uso mecânico, uso em lubrificação de maquinário, não cabendo a utilização como crédito os valores destacados nas suas respectivas notas fiscais, incorrendo o autuado na infração apontada. Por fim, a JJF declara-se incompetente para analisar a alegação relativa à violação do princípio de não cumulatividade. Mantém subsistente a primeira infração.

Com relação à infração 2, a JJF aduziu que na diligência realizada por prepostos estranhos ao feito, restou demonstrado que após análise das planilhas elaboradas pela autuante, fls. 2686 e 2808, constataram nesses demonstrativos, que a base de cálculo apurada obedece estritamente à aplicação das pautas vigentes no período (Instruções Normativas nº 58/96 - até 25/08/02 - e nº 49/02), diversamente do procedimento do autuado e que foi verificado, in loco, que dentre as notas fiscais emitidas constam inúmeras, especificando - ½ (meio), ¼ (um quarto) e 1/8 (um oitavo) de blocos - conforme moldes apensas ao PAF às fl. 2454 a 2497, a exemplo, a fl. 2679, de algumas mercadorias com diferenças apontadas: “BL 19x19x11,5, 19x14x09, 25x17x09, 25x17x09 ½ , 29x19x09 ½, 39x19x09 ¼, 39/19/09 1/8, estrutural, 19/09x09 calha, 19x19x09 hidráulico, etc.”.

Destaca o órgão julgador que os diligentes afirmam o acerto da ação fiscal, uma vez que além de serem confirmadas as correção da aplicação, tempestivamente, das pautas fiscais, com suas correspondentes instruções normativas, os “BL 19x19x11,5, 19x14x09, 25x17x09, 25x17x09 ½ , 29x19x09 ½, 39x19x09 ¼, 39/19/09 1/8, estrutural, 19/09x09 calha, 19x19x09 hidráulico, são vendidos com as especificações de um bloco inteiro, mas, quando da entrega aos clientes, já saem cortados com as dimensões solicitadas nos pedidos - ½ (meio), ¼ (um quarto) e 1/8 (um oitavo), e que a

*Autuada emitia notas fiscais de saídas com discriminação de blocos, 1/2, 1/4, 1/8, utilizando os preços iguais aos blocos com especificação constante na Instrução Normativa", o que "Analogicamente, seria o mesmo que comprar um quilo de carne e recebê-la dividida em porções de 500, 250 ou 125 gramas.". Mantém subsistente a infração 2.*

No tocante à infração 3, exigência relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal, quando da aquisição de produtos enquadrados no regime de substituição tributária, a JJF destaca que a utilização dos créditos depende dos procedimentos previstos §§ 1º e 2º do art. 359 do RICMS/BA, que dispõe, *in vebis*:

*Art. 359. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterá, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: "ICMS pago por substituição tributária" (Ajuste SINIEF 4/93).*

*§ 1º Nas saídas, para este Estado, de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação ou substituição tributária, o documento fiscal poderá conter o destaque do imposto, para aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário, nas hipóteses a seguir indicadas, não podendo o destaque do imposto ter base de cálculo superior à adotada para apuração do tributo efetivamente antecipado, quando conhecida pelo emitente do documento fiscal, ou valor superior ao preço de mercado das mercadorias, quando a base de cálculo do valor antecipado não for por ele conhecida, observada, em qualquer caso, a alíquota aplicável, devendo o remetente estornar o débito correspondente, no final do mês, no item "008 - Estornos de Débitos" do Registro de Apuração do ICMS:*

*§ 2º Não sendo o documento fiscal emitido na forma do parágrafo anterior, poderá o destinatário utilizar o crédito, nas aquisições efetuadas neste Estado, adotando os seguintes procedimentos:*

*I - emitir Nota Fiscal para este fim, tendo como natureza da operação "Recuperação de crédito";*

*II - indicar ou relacionar na Nota Fiscal de que cuida o inciso anterior o documento ou documentos de aquisição, e calcular sobre o valor total o crédito a ser utilizado, pela alíquota vigente para as operações internas, não podendo o destaque do imposto ter base de cálculo superior ao preço de mercado das mercadorias.*

Concluiu a JJF que não se está questionando que são insumos e as saídas subsequentes são tributadas, o fato é que o autuado não traz aos autos os elementos probatórios que demonstrem ter atendido as normas regulamentares acima alinhadas, ou seja, que, para utilização dos créditos fiscais previstos pelos incisos do art. 359 do RICMS/BA, foram atendidos os dispositivos constantes dos §§ 1º e 2º do mesmo artigo.

Quanto à arguição de constitucionalidade, relativa à violação do princípio de não cumulatividade, a decisão é de que está fora do alcance de análise desse órgão julgador. Mantém a infração 3.

Irresignado com a Decisão o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 3.364 a 3.371, onde aduz renovar os pedidos de que todas as intimações relativas ao feito sejam encaminhadas aos advogados regularmente constituídos e, em preliminar, pede que seja reconhecida a decadência do direito de constituição do crédito fiscal, relativo a fatos geradores do exercício de 2002 e 2003, posto que somente em 06/08/2013, teve lugar a regular intimação do Contribuinte, com a apresentação dos demonstrativos analíticos da cobrança e, inclusive, alteração da metodologia da apuração, pois, conforme consta do Acórdão CJF nº 0013-11/13, houve inovação do procedimento fiscal, a partir da "Informação Fiscal", prestada em 27/03/2008, o que obrigou, em 2013, a reabertura do prazo de defesa, tornando, nula de pleno direito as intimações até então expedidas, inclusive aquela acerca da lavratura do Auto de Infração, realizada em 20/12/2007, realizado com ofensa, também, ao art. 46, do RPAF, sob pena de o Fisco eternizar a possibilidade de cobranças, mesmo vencido o prazo decadencial.

Assim, segundo o recorrente, deve ser reconhecida a decadência sobre os fatos ocorridos em 2002 e 2003, ou ao menos de 2002, ante a intimação data de 24/04/2008 (primeira sobre a informação fiscal), em consonância com a decisão, emanada do Superior Tribunal de Justiça - STJ, que anexa à sua peça, que preconiza que o lançamento somente se conclui com a intimação regular do contribuinte.

Destaca que a JJF, em que pese se basear no art. 107-A, I, do COTEB, já revogado, entendeu que os

fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2002 e 2003 só seriam atingidos pela decadência, respectivamente, a partir de janeiro de 2008 e 2009 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração, ocorreram ainda em 2007. Porém, diz que esta posição vai de encontro à jurisprudência firmada nos Tribunais Superiores, na medida em que somente com a intimação regular do contribuinte, momento que obrigatoriamente coincide com aquele em que todos os elementos necessários ao regular exercício do contraditório e da ampla defesa são ofertados, é possível a contagem do lapso temporal pertinente. Como no presente caso somente teve acesso a todos os elementos imprescindíveis à formação do PAF e ao exercício dos seus direitos em 2013, é evidente a caracterização da decadência, pois se assim não o fosse o prazo do Fisco jamais se esgotaria, uma vez que a intimação anterior a 2013, sem os elementos necessários à regular defesa, é nula de pleno direito e não pode ser considerada na contagem o prazo decadencial. Pede que seja declarada a decadência dos exercícios de 2002 e 2003.

Ainda em preliminar, renova o pedido de nulidade do item 2, por insegurança na determinação da infração e irregular modificação do fulcro do Auto de Infração, bem como do método adotado para a mensuração a base de cálculo, pois entende que a JJF, novamente, fez valer o “princípio da salvabilidade do processo”, o que somente ensejará prejuízos ao Erário, em razão de sucumbência judicial, haja vista que a própria autuante chegou até a sugerir a nulidade do item 2, do que observa que todo o procedimento fiscal se encontra viciado, pois o que ocorreu não foi a simples juntada de novos demonstrativos, os quais inclusive geraram dúvidas aos julgadores e ensejaram revisão pela ASTEC, e sim uma alteração irregular na motivação do pedido, pois, conforme fls. 6, do primeiro acórdão da CJF, a nova apuração se deu “exclusivamente” com base no produto “bloco cerâmico 25x17x09”, o que demonstra a modificação da essência do auto, ou seja, do seu fulcro.

Como a constituição do suposto crédito tributário é baseada, no título executivo, no Auto de Infração (e não na informação fiscal), a alteração não é permitida. Concluiu que o CONSEF deveria decretar a nulidade da autuação, aconselhando a renovação de todo o procedimento fiscal. Requer a nulidade do item 2.

No mérito, o recorrente diz que se vê obrigado a ratificar, repetindo, as alegações já expendidas no PAF, as quais, segundo ele, infelizmente não foram enfrentadas, até o momento, de forma legal, pois, a JJF, no novo julgamento, apenas repetiu as razões constantes da decisão anulada, o que impõe prejuízo ao contribuinte, pois defende que o julgamento deveria ter sido realizado por outra Junta, já que a 5ª JJF já havia se manifestado sobre o mérito, mesmo tendo ultrapassado irregularmente as questões prejudiciais, caracterizando pré-julgamento.

Contudo, mesmo assim, passa a apresentar razões relativas aos itens 1 e 3, sob a alegação de que se tratam de aquisições de brocas, telas, reparos, embalagens, graxas, combustível e óleos lubrificantes, essenciais à atividade industrial, cujo direito ao crédito está previsto no art. 93, I, “a” e “b”, do RICMS/97, do que destaca inexistir no dispositivo indicado como infringido (art. 93, § 4º, do RICMS), a vedação descrita como “fulcro” da exigência, o que torna inexigível a suposta obrigação de estorno, uma vez que a acusação supostamente se baseia na “aquisição de produtos substituídos”, enquanto o dispositivo legal que a “suporta” se refere a destaque do imposto no documento.

Salienta, ainda, que o art. 356 do RICMS, não adotado na ação fiscal, condiciona a vedação a desoneração na operação posterior, o que não ocorre no caso, pois todos os produtos listados fazem parte do seu custo de produção, sendo portanto tributados pelo ICMS na comercialização das mercadorias produzidas.

Diz que a JJF baseou-se, conforme fl. 18 do acórdão, em pronunciamento do próprio autuante, deixando de atentar para a atividade fim do autuado, especialmente no que concerne às brocas, telas, combustível e óleos, que são efetivamente consumidos no processo produtivo, desgastando-se no curso da produção.

Quanto ao item 2, o recorrente aduz que não existe no PAF qualquer elemento de prova da “constatação” de que “os BLOCOS listados são vendidos com as especificações de um bloco

inteiro, mas, quando da entrega aos clientes, já saem cortados com as dimensões solicitadas nos pedidos.”. Muito menos à absurda comparação de “Analogicamente, seria o mesmo que comprar um quilo de carne e recebê-la dividida em porções de 500, 250 ou 125 gramas.”. Aduz, ainda, ser incoerente o registro de que o autuado emitia notas fiscais de saídas com discriminação de blocos  $\frac{1}{2}$ ,  $\frac{1}{4}$ ,  $\frac{1}{8}$ , utilizando os preços iguais aos blocos com especificações constante na Instrução Normativa, porém concluindo que “os valores utilizados pelo contribuinte para formação da base de cálculo seriam inferiores aos valores constantes da pauta vigente”. Ademais, não se fez qualquer demonstração das aludidas diferenças, ficando o lançamento, segundo o recorrente, como desde o início alegado, viciado.

Esclarece que um pedido, por exemplo, de 5.000 blocos, sendo o desejo do cliente que destes 250 blocos fossem de meio do bloco, emitia nota fiscal de 4.750 blocos inteiros, no valor de R\$ 191,00, o milheiro, mais 250 blocos, ao valor de R\$ 47,75, que é o valor proporcional ao milheiro. Em consequência, pagava o ICMS sobre 4.750 blocos na base de R\$ 191,00 (a pauta era R\$ 75,32) e sobre os 250 de  $\frac{1}{2}$  bloco pagava sobre o mesmo valor (R\$ 191,00), conforme pode ser observado nas notas que instruem o PAF. Logo, na verdade, pagou ICMS a maior, o que ainda não foi entendido.

Reitera, ainda, que a Instrução Normativa nº 49/02, apontada como infringida no lançamento, somente entrou em vigor em 25/08/2002, não podendo ser aplicada aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e agosto de 2002, pois, nesse período vigorava a Instrução Normativa nº 58/96, que não foi respeitada.

Aduz que somente uma revisão independente e isenta, poderia assegurar se houve erro na aplicação da pauta, o que, aliás, é possível se vislumbrar mediante a simples leitura atenta dos demonstrativos anexos ao PAF, cujo pleito renova, de forma a alcançar um resultado justo. Lembra, também, o pedido de nulidade feito pela própria autuante no curso da ação, o que, segundo o recorrente, mostra a insegurança na apuração da base de cálculo e na configuração da infração.

Diz que, se não acatado o pleito de nulidade, a acusação fiscal não procede, pois é de que o autuado teria utilizado, para o Bloco 25x17x09 a pauta fiscal determinada para o Bloco 25x17x12. Porém, assim sendo, ao invés de fazer uso do valor de R\$ 106,65, usou R\$ 74,32, o que importaria em uma diferença de R\$ 32,33, por milheiro.

Contudo, segundo o recorrente, os demonstrativos que instruem a autuação provam que as bases de comparação utilizadas, ou seja, a discriminação das mercadorias e os valores de pauta respectivos, estão inteiramente equivocados, pois, a título de exemplo, cita algumas mercadorias listadas e com “diferenças” apontadas: BL 19x19x11,5; 19x14x09; 25x17x09; 25x17x09  $\frac{1}{2}$ ; 39x19x09  $\frac{1}{2}$ ; 39x19x09  $\frac{1}{4}$ ; 39x19x09  $\frac{1}{8}$ ; 39x19x09 1/8 ESTRUTURAL, 19x09x09 CALHA, 19x19x09 HIDRAULICO, etc. Assim defende que a autuação não espelha a sua fundamentação, ou seja, não revela a comparação entre os blocos 25x17x09 e 25x17x12, o que, por si só, macula todo o trabalho, gerando insegurança na determinação da infração e o impossibilita ao regular exercício do direito de defesa, cujo vício também não foi consertado, mesmo com a “informação fiscal” ou com a diligência realizada.

Assim, diante da “confusão” feita na autuação, misturando-se diversas espécies de blocos e seus valores de pauta, com emprego sobre fatos pretéritos à vigência da IN 49/02 e com o enquadramento de tipos em diferentes categorias, o recorrente aduz ficar impossível a “homologação” do lançamento, do que destaca, mais uma vez, que a própria autuante sugeriu o refazimento do feito.

Registra que as conclusões da JJF sobre tais questões se encontram fora, inclusive, do quanto colhido na instrução do PAF, não possuindo respaldo legal, cuja manutenção da decisão, nos moldes em que se encontra, acarretará futuros prejuízos ao Erário, além de transtornos ao contribuinte, decorrentes da sucumbência judicial.

Por fim, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos e a revisão, isenta e efetiva, cuja necessidade não foi superada e, caso não se possa buscar a regular instrução do processo, pelo provimento do

presente recurso, a fim de que seja declarada a decadência, ou, ainda, para que seja, no mérito, observada a norma do art. 155, § único, do RPAF, e declarada a improcedência de toda a exigência fiscal (itens 1 a 3).

Às fls. 3.381 a 3.384 dos autos, a PGE/PROFIS, através de sua representante, Dr.<sup>a</sup> Maria José Coelho Lins A. Sento-Sé, opina pelo improviso do Recurso Voluntário, pois, o considera ausente de argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido, como também, ao compulsar os autos, verifica-se que tanto as imputações fiscais estão absolutamente claras, devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual, nos documentos, notas fiscais e demonstrativos fiscais, constantes nos autos, como o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF/99, tendo sido observados os princípios que regem o processo administrativo fiscal, do que ressalta que o recorrente teve conhecimento de todas as peças e informações necessárias ao exercício de ampla defesa, conforme comprovam as sucessivas manifestações constantes nos autos, razão pela qual inexiste vício capaz de ensejar a nulidade do lançamento de ofício. Registra, ainda, que as diligências fiscais, levadas a efeito por auditores fiscais estranhos ao feito, cuidaram não só de sanear o processo como de lastrear a formação do convencimento dos julgadores.

Rechaça a alegação de decadência do crédito tributário, nos termos do art. 107 do COTEB, então vigente, em conformidade com a previsão do §4º do art. 150 do CTN, que prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Logo, a autuação lavrada em 20/12/2007 correu dentro do prazo legal, em relação aos fatos geradores do exercício de 2002. Registra que, com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, foi revogado o art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), porém, por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedural, a lei não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária então vigente.

Quanto ao mérito, o opinativo é de que o recorrente não logra apresentar provas materiais capazes de comprovar equívocos ou incorreções na apuração da base de cálculo, pois, com efeito, o sujeito passivo não apresentou documentos fiscais acompanhados de demonstrativos analíticos capazes de confrontar as diferenças detectadas.

Entende a PGE/PROFIS que, em que pese o recorrente reconhecer como legítima a utilização de crédito fiscal de ICMS, efetivamente, tais aquisições são materiais de uso e consumo, pois: brocas, telas, reparos, embalagens, graxas, combustível e óleos lubrificantes, conforme esclarecido pelo próprio contribuinte à fl. 3.140, na medida que são utilizados, por exemplo, na manutenção, ferramentas de uso mecânico, uso em lubrificação de maquinário, não cabe a utilização de créditos, nos termos do art. 93, V, “b”, do RICMS, então vigente.

Inerente à infração 2, resta comprovado mediante revisão fiscal que a base de cálculo apurada obedece estritamente à aplicação das pautas fiscais vigentes no período, o que vale dizer: Instruções Normativas nº 58/96, até 25/08/02, e nº 49/02.

Por fim, a PGE/PROFIS diz que, tendo em vista os requisitos delineados nos §§ 1º e 2º do art. 359 do RICMS, o recorrente insiste em assegurar a legitimidade na utilização dos créditos fiscais sem, no entanto, carregar aos autos elementos materiais capazes de comprovar o cumprimento das formalidades inerentes a emissão dos respectivos documentos fiscais.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> instância, prolatada através do Acórdão nº 0107-05/15, em relação ao Auto de Infração em epígrafe.

Inicialmente, da análise da prejudicial de mérito de decadência do direito de constituição do crédito tributário, relativo aos fatos geradores dos exercícios de 2002 e 2003, arguida pelo recorrente sob a alegação de que somente em 06/08/2013, teve lugar a regular intimação do contribuinte, com a apresentação dos demonstrativos analíticos da cobrança e, inclusive, alteração da metodologia da

apuração, tenho que ressaltar que, quando da lavratura do Auto de Infração, ocorrido em 20/11/2007, assim como do *registro e ciência* pelo autuado do lançamento de ofício, ocorridos respectivamente em 19/12/2007 e 20/12/2007, não havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores dos exercícios de 2002 e 2003, o qual se extinguiria no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante previsto no art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), então vigente, o que vale dizer que o termo do prazo decadencial para o exercício de 2002 seria 31/12/2007.

Saliente-se que a legislação baiana, vigente à época dos fatos geradores, conforme disposto no art. 107-A do COTEB, estabeleceu marco temporal diferenciado para contagem do prazo decadencial, ancorada no permissivo normativo constante no art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do CTN.

Ressalte-se que, com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/14, foi revogado o art. 107-A, da Lei nº 3.956/81. Porém, por tratar-se de norma jurídica de natureza material e não procedural, não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária então vigente, conforme frisado em diversos Pareceres da PGE/PPROFIS.

Assim, atos supervenientes revisionais de demonstrativos que fundamentam as acusações fiscais, decorrentes do pleno exercício do direito de defesa do autuado e do contraditório, cujos demonstrativos ensejaram reabertura de prazo de defesa, logo, tais atos não são capazes de alterar o direito do crédito tributário já constituído e não caracterizam inovação do procedimento fiscal. Em consequência, nesta hipótese, não há mais que se falar em decadência do período apurado no Auto de Infração.

Melhor sorte não logrou o recorrente quanto à sua renovação de nulidade da segunda infração, sob a alegação de insegurança na determinação da infração e irregular modificação do fulcro do Auto de Infração, bem como do método adotado para a mensuração a base de cálculo.

Há de se ressaltar que por ter o deficiente alegado em sua peça de defesa, à fl. 2.556 dos autos, que:

*“Ocorre que os demonstrativos que instruem a autuação provam que as bases de comparação utilizadas, ou seja, a discriminação das mercadorias e os valores de pauta respectivos, estão inteiramente equivocados. Os demonstrativos de fls. 01 a 84 listam diversos produtos e supostas pautas, não se reportando, como consta da acusação, do fulcro do auto, a divergências (sic) entre os dois tipos de blocos citados na fundamentação do pedido.”*

Já o preposto fiscal, quando da sua informação fiscal, à fl. 2.572 dos autos, esclareceu que:

*“Os demonstrativos foram executados com todos os produtos com o objetivo de verificar se os valores lançados como base de cálculo do imposto estavam de acordo com o disposto nas Instruções Normativas nºs 58/96 e 49/02, tendo sido detectadas diferenças com relação aos valores escriturados pelo autuado, sendo o impacto maior nas saídas do produto Bloco 25x17x09 cm por ter sido utilizado erroneamente o valor da pauta fiscal do Bloco 25x17x12, a partir de 26/08/2002, conforme demonstrativo anexo, onde foram listadas apenas as notas fiscais em que constavam Bloco Cerâmico 25x17x09.”*

Ressalte-se que tal demonstrativo consta às fls. 2.574 a 2.656 dos autos e foi dado ciência ao autuado.

Sendo assim, inexiste as alegadas motivações para a nulidade da infração, pois, o máximo que pode ter ocorrido foi uma adequação do levantamento fiscal à acusação, o restringindo à espécie de bloco 25x17x09 cm, objeto da acusação fiscal, para que possa fundamentar ao quanto imputado, em razão das alegações de defesa e da busca da verdade material, cuja moldagem em nada depõem contra o lançamento de ofício, muito pelo contrário, só o fortalece e o dignifica, já que a nova apuração se deu exclusivamente com base no aludido produto "bloco cerâmico 25x17x09", nos termos consignado na acusação fiscal, uma vez que restou comprovado o acerto na base de cálculo do levantamento fiscal, em razão do devido preço estipulado, como também que a exigência decorre da diferença entre o imposto devido e o recolhido.

Portanto, rejeito a arguição da nulidade da segunda infração.

Quanto aos argumentos de que suas alegações não foram enfrentadas e que a JJJ, no novo

julgamento, repetiu as razões constantes da decisão anulada, o que impõe prejuízo ao contribuinte, pois o julgamento deveria ter sido realizado por outra Junta, já que a 5<sup>a</sup> JJF já havia se manifestado sobre o mérito, caracterizando pré-julgamento, ressalto que a Decisão recorrida enfrentou sobejamente todas as questões relativas às infrações imputadas, inexistindo qualquer lacuna e, quanto à decisão anulada, por se tratar de um ato inválido, inexiste qualquer repercussão jurídica, muito menos “pré-julgamento”. Ademais, nos termos do art. 136, § 1º, inciso III, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o processo distribuído a um relator permanecerá a ele vinculado na hipótese de “retorno dos autos para novo julgamento em virtude de decisão declarada nula”. Em consequência, esses argumentos são impertinentes.

Inerente à renovação do pedido de revisão fiscal para averiguar se houve erro na aplicação da pauta, o indefiro, pois, nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF, considero suficientes para a formação da convicção dos membros deste Colegiado os elementos contidos nos autos, como também, por já ter sido objeto de diligências anteriores neste mesmo sentido, inclusive por prepostos estranhos ao feito, sendo lastimável a suspeita recursal sobre o resultado da diligência de que *a JJF, novamente, fez valer o “princípio da salvabilidade do processo”*.

Quanto às razões de mérito, o recorrente defende o direito ao crédito fiscal das aquisições de reparos, brocas, telas, objeto da infração 1, e de combustível, graxa e óleos lubrificantes, exigidos na infração 3, por entender essenciais à atividade industrial. Contudo, da análise do demonstrativo e dos documentos às fls. 12 a 20 dos autos, verifica-se que estes produtos (2 brocas, 1 trena, 2 lanternas, 2 cadeados, 1 bomba graxa, 1 jogo de telas, 1 jogo de reparos, 1 cavalete, macho, rolamento e suas respectivas embalagens), inerentes à primeira infração, corroboram a destinação ao uso e consumo do próprio estabelecimento do autuado, na medida em que são utilizados na manutenção, ferramentas de uso mecânico e em lubrificação de maquinário, e não se desgastam como resultado de sua *participação direta no processo* de fabricação do produto final da empresa. Em consequência, são enquadrados como mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, com direito ao crédito fiscal somente a partir de 1º/01/2020, como previsto no art. 33, I, da LC 87/96.

Já as aquisições de combustíveis, graxas, cimento e óleos lubrificantes, referentes à terceira infração, a exigência do crédito fiscal de ICMS, tido como indevido, decorre, em primeiro plano, do imposto não ter sido destacado no documento fiscal, como também, em segundo plano, por não ficar comprovado tratar-se de material secundário utilizado no processo produtivo, pois todos os produtos adquiridos fazem parte do custo de produção das mercadorias produzidas, contudo, nem todas aquisições geram direito ao crédito fiscal, a exemplo dos materiais de uso e consumo, conforme já analisado. Portanto, não ficou provado que combustíveis, graxas, cimento e óleo lubrificante se desgastam como resultado de sua *participação direta no processo* de fabricação do produto final da empresa, como alegado pelo apelante, nem sequer restou por ele provado que cumpriu, na condição de adquirente de tais produtos sujeitos à substituição tributária, o disposto no art. 359, § 2º, do RICMS/Ba, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores, o qual estabelecia procedimentos para emissão de nota fiscal para o fim de recuperação de crédito fiscal.

Assim, cabe ao autuado, caso deseje, a qualquer tempo, apresentar provas do direito ao crédito e provocar a PGE/PROFIS para que, no exercício do controle da legalidade, represente ao CONSEF para analisá-las.

Diante de tais considerações, mantenho subsistentes as infrações 1 e 3 do lançamento de ofício.

No tocante à segunda infração, cuja acusação fiscal é “*Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. A empresa utilizou a pauta fiscal do produto Bloco 25x17x12 cm, no valor de R\$74,32 para o produto 25x17x09cm cujo valor de pauta fiscal corresponde a R\$ 106,65, gerando o recolhimento a menor do ICMS. A base de cálculo é fixada de acordo com o disposto no art. 73 – inc. III – parágrafo 2º - inciso I – alínea d do RICMS. Tudo conforme Demonstrativo Total do Débito de ICMS por produto, cópias de notas fiscais e da Instrução Normativa 49/02. (ANEXO 02)*”, o recorrente alega que a autuação não espelha a sua fundamentação, pois não revela a

comparação entre os blocos 25x17x09 e 25x17x12, porém de diversas outras especificações, tendo a autuante, em sua réplica, dito que os demonstrativos que fundamentam a acusação fiscal foram executados com todos os produtos com o objetivo de verificar se os valores lançados como base de cálculo do imposto estavam de acordo com o disposto nas Instruções Normativas nºs 58/06 e 49/02, tendo sido detectadas diferenças com relação aos valores escriturados pelo autuado, sendo o impacto maior nas saídas do produto Bloco 25x17x09 cm por ter sido utilizado o valor da pauta fiscal do Bloco 25x17x12, a partir de 26/08/2002.

Da análise do levantamento fiscal original, às fls. 22 a 105, se confirma que a autuante considerou todas as especificações de blocos cerâmicos comercializadas pelo sujeito passivo no período fiscalizado, em que pese se referir na acusação fiscal apenas à especificação do bloco 25x17x09 cm. Contudo, como dito pela autoridade fiscal, o impacto das diferenças apuradas decorrem da especificação do bloco 25x17x09 cm, por ter sido este o valor mais expressivo, como se pode comprovar ao cotejar o aludido levantamento fiscal original, com diversas especificações, com o levantamento específico ao bloco 25x17x09 cm, às fls. 2.574 a 2.656 dos autos, cujos valores exigidos se equiparam, com raras exceções, conforme a seguir:

Período	Valores Exigidos de ICMS. Levantamento:			Período	Valores Exigidos de ICMS. Levantamento:		
	Original	Específico	Original corrigido		Original	Específico	Original corrigido
jan-02	16,61	-	16,33	jan-03	4.927,02	4.429,62	4.327,01
fev-02	-	-	0,00	fev-03	4.031,00	4.033,80	4.031,02
mar-02	-	-	0,00	mar-03	3.010,28	2.968,84	2.947,15
abr-02	-	-	0,00	abr-03	2.678,40	2.779,84	2.678,45
mai-02	142,78	164,54	142,45	mai-03	37,54	2.244,56	37,60
jun-02	9,58	73,16	79,04	jun-03	1.922,96	1.914,65	1.923,01
jul-02	143,06	94,14	142,80	jul-03	2.155,91	2.280,86	2.155,88
ago-02	823,63	832,48	823,29	ago-03	2.573,00	2.580,14	2.572,99
set-02	3.634,47	3.759,83	3.634,38	set-03	2.588,02	2.771,45	2.588,02
out-02	4.124,42	4.213,07	4.124,41	out-03	2.961,22	3.093,67	2.961,23
nov-02	3.789,31	3.655,92	3.789,32	nov-03	3.207,30	3.163,49	3.207,29
dez-02	2.924,14	2.790,98	2.924,15	dez-03	6.987,64	3.604,12	6.987,60
Totais:	15.608,00	15.584,12	15.676,17	Totais:	37.080,29	35.865,04	36.417,25

*Obs. Os valores “Específico” dos meses de maio a agosto de 2002 foram retirados às fls. 2.687 a 2.692 dos autos, inerentes ao produto bloco 25x17x09 cm, conforme NFs nº: 15372; 15453; 15454; 15519; 15626; 15761; 15783; 15845; 15988 e 15998. Já os valores “Original corrigido”, foram retirados às fls. 2.686 a 2.808 dos autos.*

Sendo assim, por ficar em consonância com a acusação fiscal o levantamento específico com o produto “Bloco 25x17x09cm” deve este levantamento ser considerado para efeito de exigência do imposto, pois o contribuinte utilizou-se de valores inferiores ao previsto à espécie na primeira operação realizada, nos termos das Instruções Normativas nºs 58/96 e 49/02, respectivamente à época de suas vigências.

Ressalte-se que no referido levantamento fiscal específico ao bloco 25x17x09 cm, às fls. 2.574 a 2.656 dos autos, a exigência se restringe apenas à diferença do valor estipulado na Instrução Normativa à espécie do produto e o aplicado pelo contribuinte, considerando-se, ainda, a proporcionalidade das vendas de “½ blocos”, sendo impertinentes todas as alegações a respeito, do que, como exemplo, cito a Nota Fiscal nº 20.388, na qual consta a venda de 4.750 blocos inteiros e 250 blocos fracionados à metade (500 unds. de ½ blocos), cuja pauta correta seria, à época, R\$106,65, entretanto, para efeito de base de cálculo o sujeito passivo utilizou-se da pauta no valor de R\$82,03 (BC de R\$410,20), sendo-lhe exigido o ICMS de R\$20,92, decorrente da incidência da alíquota de 17% sobre a base de cálculo de R\$123,10, esta resultante da operação de 5 milheiros vezes a diferença das pautas de R\$24,62 (R\$106,65 – R\$82,03).

Diante de tais considerações, vislumbro ser subsistente em parte a infração 2, no valor de R\$52.093,42, conforme coluna “Específico” do retro demonstrativo.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração procedente em parte no valor de R\$54.940,70.

#### VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Como visto do relato supra, o recorrente postulou a decadência sobre os fatos ocorridos em 2002

e 2003, ou ao menos de 2002, expondo que sua intimação foi efetivada em 24/04/2008 (primeira sobre a informação fiscal), eis que à luz da posição jurisprudencial emanada do STJ, o lançamento somente se conclui com a intimação regular do contribuinte.

Como visto ainda, o i. Relator confirmou os fundamentos esposados pela JJF, ou seja, que os fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2002 e 2003 só seriam atingidos pela decadência, respectivamente, a partir de janeiro de 2008 e 2009 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração, ocorreram ainda em 2007, tomando com lastro o art. 107-A, I, do COTEB, revogado.

Devo discordar e o faço com estrito respeito às garantias constitucionais que dão conformação ao devido processo legal e que expressamente estão albergadas no art. 2º do RPAF, isto porque o sujeito passivo veio a ter acesso a todos os elementos formadores do PAF, e somente após, pode efetivamente exercer seu direito de ampla defesa em 2013, não antes disto, daí resta claro que operou-se a decadência, por ter sido a intimação anterior a 2013, inócuia, na medida em que o foi, repise-se, sem os elementos necessários à regular defesa.

Logo, peço vênia ao ilustre Relator por discordar quanto à sua posição acerca da prejudicial de mérito - decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário - considerando, pois, decaídos os créditos dos exercícios de 2002 e 2003.

Fundamento mais. Não há de ser considerada como a regra a ser aplicada é a do art. 173, I, do CTN, ou seja, a contagem deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mas sim as do art. 150, § 4º c/c art. 156, V do CTN.

Com efeito, e como sabido é, no âmbito do Poder Judiciário, no topo da esfera judicante, o Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 8, decidiu que somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária, o que afasta, por via de consequência, a aplicação do COTEB por adentrar na esfera de reserva legal de Lei Complementar à luz da Carta Política de 1988, que no seu art. 146, III, “b” preconiza que :

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.*

O STJ harmonizando-se, pacificou a mesma posição no sentido de que ao sujeito passivo cabe antecipar o pagamento nos lançamentos por homologação, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese que atrai a regra do art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Explicitando melhor, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, mas sem pagamento, mesmo que parcial, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, a contagem deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Inversamente, em ocorrendo o pagamento antecipado, mesmo que parcial, o prazo decadencial para o lançamento é de cinco anos a contar do fato gerador consoante a disposição do § 4º, do art. 150, do CTN, como se sucedeu no caso presente.

Constata-se, portanto, que a aplicação do art. 173, I do CTN vincula-se a duas hipóteses : a primeira é quando o contribuinte não houver antecipado o pagamento do tributo e a segunda concerne aos casos de dolo, simulação ou fraude. Somente nestas hipóteses, o que não é o caso dos autos, é que a contagem do prazo decadencial tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele que o lançamento poderia ser realizado.

Pelo que, não é despiciendo reforçar que, a norma prescrita no art. 150, § 4º é regra especial face a do art. 173, I ambas do CTN. É que aquela regra – e não esta - aplica-se exclusivamente aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio

exame da autoridade administrativa fiscal. Logo, em vigendo regra especial, esta prefere à geral, como preceitua a LICC.

E não foi por outra razão que STJ assim se manifesta reiteradamente:

*(...) 4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador ( art. 150, § 4º do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turma de Direito Público da Primeira Sessão “ . ( STJ, segunda turma, AGRG no Ag 993714/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon).*

*“(...) 5. A decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação quando ocorre pagamento antecipado, inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º do art.150, do código tributário segundo o qual, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (...). “ (STJ AgRg no REsp nº 1.016.145-RS- 2007/0299894-2 ), Rel. Min. Luiz Fux, 1 a Seção, J. em 15/10/2009, CJ de 05/11/2009).*

O Tribunal do Justiça do Estado da Bahia, em harmonia, firmou posição na mesma direção, como se infere da apelação nº 2007-4/2007 (órgão julgador: 5ª Câmara Cível. Relator: Antônio Roberto Gonçalves. Data do Julgamento :25/09/2007), e decidiu que:

**EMENTA : APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO .PAGAMENTO A MENOR . DECADÊNCIA DE DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DE CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR (ART. 150, § 4º DO CTN ). PRECEDENTE DO STJ. (...) RECURSO CONHECIDO E PROVIDO PARCIALMENTE.**

Exposto isto, concluo que os pagamentos efetuados foram tacitamente homologados a lume do art. 150, § 4, do CTN, operando a decadência e a extinção respectiva sobre os fatos ocorridos em 2002 e 2003,

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 108880.0401/07-6, lavrado contra **CERNE CERÂMICA REUNIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$55.584,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** (Preliminar de decadência) - Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Paulo Danilo Reis Lopes e Fernando Antonio Brito de Araújo.

**VOTO DIVERGENTE** (Preliminar de decadência) - Conselheiros(as): Alessandra Brandão Barbosa, Daniel Ribeiro Silva e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2015.

**FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR/PRESIDENTE**

**ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - VOTO DIVERGENTE**  
(Preliminar de decadência)

**ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS**