

PROCESSO - A. I. N° 271351.1302/13-1
RECORRENTE - PEDREIRA AMORIM LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF N° 0012-03/14
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 14/12/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0221-12/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo ao material de consumo. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Infração subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Infração caracterizada. Decretada, de ofício, a preliminar de decadência suscitada dos meses de janeiro e fevereiro. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JJF n°. 0012-03/14 da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$95.499,21, em razão de cinco irregularidades, sendo objeto deste Recurso as seguintes:

INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$57.865,00, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

INFRAÇÃO 3 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$6.963,74, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2008 e de janeiro, março a setembro e novembro de 2009.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$82.398,02, após as seguintes considerações relativas às citadas infrações:

[...]

As infrações 01 e 03 serão analisadas conjuntamente, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa, tendo em vista que existe correlação entre as matérias tratadas nestas infrações e o autuado apresentou impugnação combatendo simultaneamente estes itens da autuação.

Infração 01: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2008 e de janeiro, março a setembro e novembro de 2009.

Vale salientar, que ao tratar da vedação à utilização de créditos fiscais, o RICMS/BA, no art. 97, inciso I, alínea “a”, prevê que é vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à aquisição ou a entrada de mercadorias e serviços tomados para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço não forem tributadas ou forem isentas do imposto.

O Parecer da DITRI nº 00217, de 05/01/2007, apresenta as seguintes conclusões:

“... o entendimento é no sentido de que a consulente poderá se creditar do imposto incidente nas aquisições de combustíveis, lubrificantes e explosivos utilizados (grifo nosso) diretamente na sua atividade extrativa, devendo efetuar o estorno parcial do crédito fiscal relativo a tais mercadorias, proporcionalmente à redução de base de cálculo aplicável nas saídas subsequentes, conforme determinação expressa do art. 100, inciso II, do RICMS-BA/97. Ressalve-se que a apropriação dos créditos na escrita fiscal da consulente se sujeita à posterior homologação pela autoridade fazendária, na forma regulamentar.

No tocante as partes e peças de reposição de bem do ativo, necessárias em face do desgaste comum a toda e qualquer peça que compõe o maquinário industrial, informamos que, por se tratar de itens definidos como de uso e consumo, o direito a utilização de crédito fiscal do imposto incidente nas aquisições de tais mercadorias está previsto apenas a partir de 1º de janeiro de 2011”, conforme artigo 93, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97”.

O autuado alegou que o crédito utilizado pelas entradas de materiais destinados às máquinas que são empregadas diretamente no processo industrial foi estornado na parcela de 33,33% no campo “Estorno de Créditos” do livro Registro de Apuração. Que o uso efetivo dos créditos de ICMS sobre as aquisições de materiais o autuante considerou como uso de “crédito indevido”, por entender ser “Material de Uso e Consumo do Estabelecimento”, correspondente a 66,67%.

Em relação à utilização de crédito fiscal relativo às aquisições de insumos, matérias primas, produtos intermediários e embalagem, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 estabelece no § 1º do art. 93:

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

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

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

Observo que se consideram de uso ou consumo os materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaborado, a exemplo de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc.

É preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento, e a partir desta constatação, tomando conhecimento da função de cada bem no processo produtivo é que se pode concluir se o material é para consumo ou insumo. O correto é verificar, caso a caso, apurando o que é utilizado, empregado ou consumido em cada setor e o que é direta e imediatamente aplicado no processo produtivo.

Por outro lado, em relação ao pagamento da diferença de alíquota, não há exigência do pagamento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de insumos, devendo ser recolhido o imposto nos casos de aquisições de bens do ativo imobilizado, bens de uso e materiais de consumo. Ou seja, 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).

No caso em exame, o posicionamento que vem prevalecendo é no sentido de que as partes e peças de reposição de bem do ativo, em face do desgaste comum a toda e qualquer peça que compõe o maquinário industrial, são definidos como de uso e consumo, conforme esclarecido no Parecer DITRI nº 00217/2007.

As notas fiscais objeto da autuação indicam que foram adquiridas pelo autuado os seguintes bens e materiais, dentre outros: pneu, câmara de ar, reparo de compressor, filtro de óleo, bateria, suporte esticador de correia volvo, estopa para limpeza, parafuso, porca, reservatório radiador, ferro fundido, retensor, rolamento, correia, graxa, tomada. São peças de reposição de bens do ativo, necessárias em face do desgaste de toda e qualquer peça que compõe o maquinário industrial, além de materiais de consumo, sendo esses itens definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

Pelos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que os bens em discussão são típicos materiais de consumo, sendo, portanto, ilegítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição (Infração 01). Quanto à diferença de alíquotas (Infração 03), esta é devida, tendo em vista que não se trata de insumos. Mantida a exigência fiscal nestes itens da autuação.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 1.935 a 1.943, onde diz que na impugnação ao lançamento esclareceu sobre a sua atividade constituída especialmente para exploração de britamento de pedras, para que pudesse nortear o tratamento dos insumos empregados no processo de extração e beneficiamento, neles consumidos, na condição de elementos indispensáveis como também aduziu que, embora não integrem o produto, eles se desgastam na extração e beneficiamento, tendo naquela oportunidade feito uma descrição dos procedimentos de sua atividade, informando a utilização dos materiais empregados na extração, carregamento e transporte das pedras, do que apresentou um fluxograma do processo produtivo.

O recorrente defende que o julgamento desprezou aos fundamentos de fato e jurídicos que embasavam o pedido na defesa, relegando as provas do emprego dos materiais na atividade desenvolvida, inclusive aos princípios basilares do processo administrativo como o da verdade material, do direito à ampla defesa e ao contraditório, bem assim ao devido processo legal, porque a realização de prova pericial era e é indispensável para os esclarecimentos do verdadeiro emprego dos materiais, objeto da autuação, do que alega que houve cerceamento de defesa na medida em que o autuante se limitou a transcrever Parecer nº 00217/2007 que disciplinaria o uso de crédito, o que simplesmente foi acompanhado pela Junta de Julgamento Fiscal que julgou o processo sem determinar a perícia, em evidente desprezo pela verdade material.

Reitera que no desenvolvimento da sua atividade utiliza e consome os produtos, cujos créditos foram glosados e está sendo exigido o diferencial de alíquota, diretamente no processo de extração e beneficiamento, na condição de elemento indispensável ou, que embora não integre o produto explorado, se desgastam no processo de extração e beneficiamento, como já demonstrou.

Cita como exemplo que a perfuração da bancada é feita através de perfuratrizes manuais do tipo *martelos pneumáticos RH 571*, movidos por *compressor XA 125* atlas copo ou seu equivalente CPC 400 *chicago pneumatic* e por *carreta de perfuração ATD 3100*, equipada com *martelo pneumatico PR 123J*, movido por *compressor Atlas Copco XA 360*. Diz que esses materiais, por serem indispensáveis ao processo de exploração da atividade, o imposto pago nas suas aquisições constitue crédito, sob pena de negar o sistema da não-cumulatividade.

Salienta que, no caso em questão, tendo em vista estarem tais mercadorias diretamente relacionadas com a atividade extrativa de pedra, beneficiamento e outros afins, considerando que as operações posteriores com o produto final serão tributadas pelo imposto, verifica-se a possibilidade de apropriação de crédito do valor do imposto efetivamente pago e destacado nos documentos fiscais de aquisição de cone bites, brocas, luvas, hastes, reparos, bites, punta diamantada, mangueiras filtros, diesel, lubrificantes, chapas, eletrodos para solda, garras, lâminas bico de pato, cunhas, abanadeiras, mandíbulas, motores, colas, catalizadores, perfis em aço, rolamentos, cantoneiras, grampos farpas, roletes, roletes redutores, telas em aço, dentre outros.

Diz que em Minas Gerais, para efeitos de crédito de ICMS, considera-se produto intermediário todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, manto, chapa de desgaste, óleo diesel, dentre outros, consumidos na lavra, movimentação do material e no beneficiamento. Além de todo o material consumido nas fases do processo produtivo desenvolvido pelas empresas mineradoras, entendido como aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

No nosso caso, o produto somente será considerado intermediário para efeito de extração de substâncias minerais ou fósseis se, somente se “as aquisições de mercadorias forem empregadas diretamente na extração”, como se entabulou o voto condutor do Acórdão ao se escudar no

Parecer nº 00217/2007, que vedaria o direito ao uso de créditos fiscais relativos às aquisições de peças para utilização no desgaste de máquinas e equipamentos, combustíveis, lubrificantes e explosivos, embora entenda que “apenas os combustíveis, lubrificantes e explosivos”, sem retificar os créditos.

Destaca que utiliza no carregamento das pedras produtos como: perfuratrizes manuais ou martelos; compressor para acionar os martelos, carretas de perfuração; escavadeira; carregadeira, pneus; britador 80x60 e 90x70, correias, cantoneiras, grânulos, farpas, graxas, colas, rolamentos, roletes, chapas para reforço, além de materiais detonantes, outros. Todos eles consumidos na condição de elemento indispensável na extração das pedras, embora a fiscalização tenha glosado o ICMS pago nas aquisições como “crédito indevido”.

Esclarece que na britagem o material proveniente da lavra em caminhão basculante é recebido diretamente em silo vibratório que alimenta o britador primário de mandíbula FURLAN do tipo JC 8060 que faz a 1ª redução do material, a úmido, transportado então por correia transportadora para uma “pilha pulmão” de onde sai, também através de correia transportadora, para o britador giroférico NORDBERG 937 SX que trabalha a úmido processando assim a *rebritagem* do material que é conduzido, sempre através de correias transportadoras, para a peneira classificatória de 3 decks que separa a “brita 1”, “brita 00” e “brita 1/8” (pó de pedra), destinando cada produto para sua pilha distinta, ainda através de transportadores de correia.

Já os produtos perfuratrizes manuais ou martelos; compressor para acionar os martelos, carretas de perfuração; escavadeira; carregadeira, pneus; britador 80x60 e 90x70, correias, cantoneiras, grânulos, farpas, graxas, colas, rolamentos, roletes, chapas para reforço, além dos materiais detonantes são utilizados no carregamento das pedras. Logo, não poderia ser dispensada a perícia para julgar essa questão, até porque este Conselho em casos semelhantes tem determinado a realização de perícia para análise e apreciação do uso de créditos.

O recorrente aduz que a controvérsia no plano do exame da legislação específica situa-se no exame do uso dos materiais, objeto do uso do crédito, tendo em vista a sua utilização e consumo no processo de extração, de detonação, na industrialização de meios fios, paralelepípedos, pedras lavadas e marroadas, tal como determina a legislação em vigor (arts. 28 e 29 da Lei 7014/96 e no art. 93, do RICMS/BA), sem definir o que é produto intermediário passível de gerar direito de crédito do ICMS pago na sua aquisição. Em que pese o Parecer Normativo nº 01/87 da então Procuradoria Fiscal do Estado e o Parecer 00217/2007 mais recente virem norteando, o certo é que *o emprego dos produtos de que tratam os créditos* há que ser avaliado e analisado em conjunto e de acordo a atividade da empresa.

Ressalta que existem materiais empregados na LAVRA e PERFURAÇÃO, como *perfuratriz manual* {peças indispensáveis: cone bites e brocas}; *martelos* {peças indispensáveis: punho, haste; luvas e reparos}; *carreta de perfuração* {peças indispensáveis: bits; hastes, punho, luvas ponta diamantadas; mangueiras} e *compressores* {peças indispensáveis: feltros, peças, mangueiras}, que se desgasta, embora não tenha a finalidade de integrar ao produto final.

Assim, indaga como é possível se dimensionar os gastos específicos, sua utilização durante a exploração de britamento de pedras, se não através de perícia específica para analisar o processo, de modo a se apurar se esses materiais são ou não tecnicamente consumidos para obtenção do produto explorado ou comercializado final?

Por isso, segundo o recorrente, é que a decisão quanto ao uso dos créditos e da diferença de alíquota merece reforma, pois deu total acatamento ao lançamento fiscal sem determinar a realização da necessária perícia, embora se perceba que os membros da JF têm plena consciência que as decisões do CONSEF em relação ao uso de créditos de produtos intermediários ainda não estão pacificadas.

Por fim, requer ao CONSEF que seja determinada a perícia, em atenção ao princípio da verdade

material, para o fim de conhecer e prover *in totum* o presente Recurso Voluntário.

O Parecer PGE/PROFIS, à fl. 1.950, sugere a conversão do feito em diligência à ASTEC para verificação da afetação dos produtos, objeto do presente lançamento, no processo produtivo da empresa.

À fl. 1.953 dos autos, a 2^a CJF acorda converter o PAF em diligência à ASTEC para verificar quais dos itens informados pelo sujeito passivo tem aplicação no seu processo, devendo determinar as funções e aplicações de cada item produtivo, como também quantificar os referidos itens, individualmente.

Através do Parecer ASTEC nº 84/2015, às fls. 1.956 e 1.957 dos autos, se concluiu que:

Intimado para que indicasse quais itens entende fazer jus ao crédito fiscal objeto da glosa, tendo atendido à intimação apresentando demonstrativos de fls. 1.961 / 2.019 e 2.072 / 2.084, nos quais detalha a aplicação das mercadorias no processo produtivo, indicando em negrito os itens que no seu entendimento não faz jus ao crédito fiscal.

Foram elaborados os demonstrativos de fls. 2.022 / 2.048 e 2.053 / 2.068 (INFRAÇÃO 01) e fls. 2.085 / 2.091 e 2.093 / 2.094 (INFRAÇÃO 03) que o contribuinte entende não ser devida a cobrança do imposto e os demonstrativos de fls. 2.050 / 2.052 e 2.069 / 2.070 (INFRAÇÃO 01) e fls. 2.092, e 2.095 / 2.096 (INFRAÇÃO 03) que o contribuinte entende ser devida a cobrança do imposto.

Instado a se manifestar sobre o resultado da diligência, o sujeito passivo aduz que as conclusões do Parecer de nº 84/2015 destoam completamente do quanto demonstrado pelo recorrente e de suas razões antes aduzidas. Já o autuante, ao tomar ciência da diligência, mantém na sua inteireza o débito constante às fls. 1.865 a 1.878 dos autos.

A PGE/PROFIS, às fls. 2.112 a 2.123 dos autos, através do seu Procurador, Dr. José Augusto Martins Junior, aduz que, em síntese, o recorrente alega que as mercadorias arroladas como geradoras de créditos indevidos não se destinavam a consumo puro e simples e, muito menos, na integralização de ativo mobilizado, mas, sim, utilizadas como insumos na cadeia produtiva, de forma perene e cotidiana, sendo legítimo o creditamento. Porém, compulsando os demonstrativos, às fls. 2022/2070 e 2085/2096, observa-se que os produtos, objeto do lançamento nas infrações 1 e 3, não participam na cadeia de produção dos produtos acabados, não se fazendo possível a utilização dos créditos fiscais relativos aos mesmos, em face da adoção do regime do crédito físico pelo legislador pátrio.

A PGE/PROFIS salienta que os produtos listados não são consumidos integralmente no processo, servindo em várias operações de produção, de forma “cotidiana”, do que ressalta que a grande maioria dos produtos se referem à transporte de material dentro da unidade industrial, não sendo, em hipótese alguma, produtos consumidos rapidamente na atividade de extração. Assim, dentro de uma análise do conceito de produto intermediário passível de gerar crédito fiscal, obviamente, não se encartam os produtos, porquanto não consumidos integralmente no processo de extração mineral, do que passa a tecer considerações sobre a intenção do legislador em não permitir a utilização de crédito fiscal relativo a bens não consumidos integralmente no processo produtivo.

Transcreve o art. 93 do RICMS/97 para inferir que se enquadram como bens de uso e consumo (gênero onde está encartada a espécie “materiais de reposição”) aqueles bens que não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço, na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação, uma vez que dentro do princípio da não-cumulatividade, os bens que não passam a uma etapa seguinte do ciclo econômico, seja por não integrarem o produto final ou por não serem absolutamente consumidos no processo produtivo de um produto, não podem gerar direito a crédito fiscal, sob pena de violar mortalmente o regime do crédito físico adotado pelo legislador, pois o princípio da não-cumulatividade traduz-se na dinâmica da compensação do valor do ICMS incidente em cada operação com o do incidente nas operações anteriores.

Por fim, o opinativo aduz que não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo

de industrialização – como ocorre em qualquer bem ao longo do tempo – não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção e, igualmente, não se consideram produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquinas, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Diante do exposto, a PGE/PROFIS aduz que não há como se emprestar guarida à tese do recorrente e opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1^a Instância, em relação às infrações 1 e 3 do Auto de Infração, relativas às seguintes acusações:

Infração 1- Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$57.865,00, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrado às fls. 13 a 28 dos autos;

Infração 3- Deixou de recolher ICMS de R\$6.963,74, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, conforme demonstrado às fls. 30 a 33 dos autos;

Incialmente, há de salientar que, nos termos do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, firmou-se o entendimento de que se conta o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Contudo, na própria uniformização a PGE ressalva que “*O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz*”.

Sendo assim, não havia extinguido o direito de a Fazenda Pública Estadual de lançar o crédito tributário relativo às competências de janeiro a março de 2008, já que o Auto de Infração foi lavrado em 20/03/2013 e a legislação tributária vigente à época do fato gerador, nos termos do art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e conforme o §4º do art. 150 do CTN, previa o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador e, portanto, o prazo decadencial em relação aos citados fatos geradores teve início em primeiro de janeiro de 2009, do que, contando cinco anos, o termo final seria 31/12/2013, logo, verifica-se que a autuação ocorreu dentro do prazo legal.

Da análise do Recurso Voluntário, inicialmente há de se salientar que a Decisão recorrida apreciou as provas e alegações trazidas ao processo, fundamentando todas as posições adotadas. Assim, o fato de ter indeferido o pedido de prova pericial, desde que devidamente justificado e diante das provas produzidas nos autos, não cerceia o pleno exercício do direito a ampla defesa e ao contraditório, como aduz o recorrente. Logo, inexiste omissão que venha maculá-la.

Igualmente, nos termos do art. 147, II, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de prova pericial por considerar desnecessário em vista de outras provas nos autos, inclusive a realização de diligência pela ASTEC, na qual foi informada a aplicação de cada material, objeto das exações, no processo produtivo do sujeito passivo.

No mérito, quanto à primeira infração, relativa à acusação de utilização indevida de créditos fiscais decorrentes das aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, o

recorrente sustenta que se trata de insumos empregados no processo de extração e beneficiamento, neles consumidos na condição de elementos indispensáveis, como também aduziu que, embora não integrem ao produto final, eles se desgastam na extração e beneficiamento, ensejando o direito aos créditos fiscais, conforme previsto no art. 93 do RICMS/97.

Conforme fora consignado na Decisão recorrida “*As notas fiscais objeto da autuação indicam que foram adquiridas pelo autuado os seguintes bens e materiais, dentre outros: pneu, câmara de ar, reparo de compressor, filtro de óleo, bateria, suporte esticador de correia volvo, estopa para limpeza, parafuso, porca, reservatório radiador, ferro fundido, retentor, rolamento, correia, graxa, tomada. São peças de reposição de bens do ativo, necessárias em face do desgaste de toda e qualquer peça que compõe o maquinário industrial, além de materiais de consumo, sendo esses itens definidos como de uso e consumo do estabelecimento.*”

Ainda nos termos consignados na Decisão da JJF, “*No caso em exame, o posicionamento que vem prevalecendo é no sentido de que as partes e peças de reposição de bem do ativo, em face do desgaste comum a toda e qualquer peça que compõe o maquinário industrial, são definidos como de uso e consumo, conforme esclarecido no Parecer DITRI nº 00217/2007.*”

A diligência realizada pela ASTEC, às fls. 1.956 a 2.096 dos autos, demonstra a aplicação de cada material no processo produtivo do sujeito passivo, de cuja análise se conclui, com convicção, se tratarem de peças de reposição e manutenção dos equipamentos utilizados na exploração da atividade do contribuinte, o que nos leva a corroborar o entendimento exarado no Parecer da PGE/PROFIS de que, nos termos do art. 93, § 1º, I, “b” e “c”, do RICMS/97, vigente quando dos fatos geradores, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, condiciona-se que sejam consumidos no processo produtivo ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, extração, conforme o caso. Em outras palavras, bens de uso e consumo são aqueles que não são exauridos integralmente e nem integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção/extracção.

Portanto, concordo com os termos do Parecer da PGE/PROFIS, no sentido de:

“*Aliás, não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização – como ocorre em qualquer bem ao longo do tempo – não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção e, igualmente, não se consideram produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquinas, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.*”

As planilhas e documentos fiscais juntados pelo autuante, às fls. 13 a 28 e 66 a 577 dos autos, assim como as planilhas apensadas pela ASTEC, às fls. 1.964 a 2.019 dos autos, nas quais consta a aplicação de cada material adquirido no processo de produção, comprovam que se trata de aquisição de peças de reposição/manutenção que se caracterizam como material de uso e consumo, a exemplo de: pneu, câmara, protetor, reparo cabeçote compressor, reparo de válvulas, chapa de ferro, cantoneira, filtro de óleo, bateria, rolamento, anel, retentor, arruela, porca, parafuso, correia, lâmpada, etc., que não geram direito ao crédito, consoante previsto, à época, no art. 93, V, “b” e 97, § 2º, do RICMS/97, por não serem consumidas nem integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, pois, no caso concreto, tais materiais não se consomem efetiva e diretamente no próprio processo de transformação da rocha bruta em brita.

É notório que na atividade de mineração existem materiais vinculados ou consumidos no processo produtivo, a exemplo de explosivos, combustíveis e eletrodos. Porém, peças de reposição são bens de uso ou consumo, utilizados na manutenção de bens produtivos, sendo vedada a utilização do crédito fiscal e devida a diferença de alíquotas, pois não se consideram consumidas imediata e integralmente em cada processo produtivo, tampouco integram ao produto final, como bem frisou o Parecer da PGE/PROFIS.

Registre-se que, conforme Decisões da Câmara Superior deste CONSEF, exaradas através dos Acórdãos CS 0003-21/09 e CS 0009-21/09, para a atividade exercida pela autuada de extração de minerais foi assegurado o direito ao crédito fiscal dos materiais ferramentais utilizados no corte e polimento de substâncias minerais, do tipo: brocas, lâminas, hastes de perfuração, fragmentador, como também dos materiais vinculados ou consumidos no processo produtivo, a exemplo de explosivos e combustíveis, em razão da legislação específica prevista no art. 93, I, “e”, do RICMS/97, vigente à época dos fatos, determinar o direito ao crédito fiscal relativo às mercadorias *a serem empregadas diretamente na extração* de substâncias minerais ou fósseis.

Porém, tal dispositivo não abarca materiais de manutenção e peça de reposição de bens imobilizados, cujos desgastes ocorrem em função da movimentação e seleção da granulação dos minerais, e não em razão de sua *extração*, como prevê a norma, a exemplo dos materiais, objeto da exigência em análise, de: pneus, caçambas, rolamento, barra chata, cantoneiras, correias, etc.

Assim, tais materiais se classificam como de uso e consumo, uma vez que não sofrem desgastes no processo de extração de minerais, mas se constituem como materiais de manutenção de equipamento. Logo, neste específico caso, correta a glosa dos créditos fiscais e a consequente exigência decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais dos mesmos materiais, nos termos previstos nos artigos 2º, IV, e 4º, XV, da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à preliminar de decadência, decretada, de ofício – Infrações 1 e 3)

Com a devida vénia vou divergir do Nobre Colega Relator.

Antes de adentrar ao mérito do Recurso faz-se necessário apreciar a ocorrência de decadência parcial, já que tendo sido intimada em 23/03/2013, se aplicaria a todos os fatos geradores ocorridos até de 23.03.2008.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado 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”.

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema, não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

“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”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir transcrito:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional.

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

Não há dúvidas que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados referente a fatos geradores ocorridos até 30/09/2010, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Em que pese todas essas razões, durante anos o Estado da Bahia e este CONSEF andou na contramão do judiciário, aplicando lei completamente inconstitucional. Várias foram as tentativas de representação por parte deste Relator, nos termos do art. 168 do RPAF para que a questão fosse submetida à análise da Câmara Superior, todas indeferidas por voto de minerva do representante da Fazenda Estadual.

O Estado insistiu durante anos em manter o lançamento de créditos que, quando questionados judicialmente foram desconstituídos, obrigando-o ao ônus da sucumbência.

Após mais de 12 (doze) anos de aplicação de uma legislação inconstitucional, o Legislativo Estadual finalmente corrigiu este equívoco, promovendo a revogação do art. 107-A e §5º do 107-B do COTEB, através da Lei nº 13.199, de 28/11/14.

Ressalte-se que não se trata aqui de uma modificação material na lei efetuada de forma isolada, mas sim um verdadeiro reconhecimento de um erro do legislador baiano.

Negar a sua aplicação imediata além de ferir diversos princípios legais como o da moralidade, da legalidade e da razoabilidade, constitui-se em um ato danoso à administração pública, uma vez que manteria crédito inexistente que certamente acarretará em ônus sucumbencial ao Estado.

Por sua vez, este CONSEF como tribunal administrativo competente para controlar a legalidade dos lançamentos tributários não pode se afastar da realidade legal e aplicar interpretação ilegal

apenas por ser mais cômoda ao Estado.

Outrossim, da própria análise sistemática do RPAF, verifico que o próprio art. 168 assegura a aplicação imediata da legislação, se não fosse assim, qual o sentido de se sobrestrar o julgamento do processo administrativo até que ocorra a revogação ou modificação de lei ou ato normativo considerado ilegal? Para que sobrestrar se não fosse para ser aplicado ao processo já em curso? É exatamente esse o caso.

O Tribunal Pleno do STF em caso semelhante se posicionou no sentido da possibilidade de aplicação retroativa de norma nova que venha a ser anulada pelo próprio poder legislativo, quando não fira direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada, e é este o caso, senão vejamos:

REVOGAÇÃO OU ANULAÇÃO PELO PRÓPRIO PODER LEGISLATIVO DE LEI MANIFESTANTE INCONSTITUCIONAL E VIOLADORA DA ORDEM JURÍDICA. O LEGISLATIVO AO INVALIDAR ATO VICIOSO POR ELA PRÓPRIO EDITADO, NÃO INTERFERE COM A PRERROGATIVA ASSEGURADA AO JUDICIÁRIO DE ANULAR OU DECRETAR A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO DO PODER PÚBLICO. SERVIDOR PÚBLICO. REGIME ESTATUTÁRIO. A LEI QUE REGULA, MODIFICA OU EXTINGUE SITUAÇÕES ANTERIORMENTE DESFRUTADAS POR SERVIDORES PÚBLICOS, APLICA-SE RETROATIVAMENTE, DESDE QUE NÃO FIRAM O DIREITO ADQUIRIDO, O ATO JURÍDICO PERFEITO OU A COISA JULGADA. (STF - RMS: 7288 CE, Relator: HENRIQUE D'AVILA - CONVOCADO, Data de Julgamento: 31/12/1969, TRIBUNAL PLENO)

Seguindo essa mesma lógica já se posicionou a 1ª Câmara de Julgamento desse CONSEF, no Acórdão 0292-11/15 em julgamento ocorrido em 14/10/15.

Ademais, essa mesma CJF de forma unânime, também acolheu essa tese no Acórdão CJF 0037-12/16:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0037-12/16**

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. 2. ARQUIVO MAGNÉTICO. ENTREGA FORA DO PRAZO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. 3. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS DE MERCADORIAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS COM OS VALORES INFORMADOS PELAS ADMINISTRADORAS DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Na análise sistemática do RPAF, verifica-se que o próprio art. 168 assegura a aplicação imediata da legislação, conforme STF que em caso semelhante se posiciona no sentido da possibilidade de aplicação retroativa de norma nova que venha a ser anulada pelo próprio poder legislativo, quando não fere direito adquirido. Seguindo posicionamento da 1ª CJF desse CONSEF, através de decisão proferida em julgamento ocorrido em 14/10/15. Acolhe a preliminar de decadência suscitada, que fulmina integralmente a infração 1 e parcialmente as infrações 2 e 3. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

Ademais, necessário chamar a atenção para o voto do Nobre Relator ao apreciar a decadência em que, fundamentado em posicionamento da PGE/PROFIS assim se manifestou:

Inicialmente, há de salientar que, nos termos do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, firmou-se o entendimento de que se conta o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Contudo, na própria uniformização a PGE ressalva que “O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz”.

O que se depreende, portanto é que, o Nobre Relator entende ser aplicável a tese da decadência prevista no CTN tão somente para fatos geradores ocorridos após a edição da Sumula Vinculante

n. 08, ou seja, o Relator com fundamento na posição da PGE/PROFIS acabou por “modular” ou atribuir efeitos prospectivos à Súmula Vinculante n. 08, efeito que apenas pode ser atribuído por quórum qualificado do Tribunal Pleno do STF!

Assim, voto pelo acolhimento da Decadência Parcial suscitada, que fulmina a todos os fatos geradores ocorridos até 23.03.2008.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 271351.1302/13-1, lavrado contra **PEDREIRA AMORIM LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$82.398,02**, 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 (Decadência, decretada, de ofício – Infrações 1 e 3) - Conselheiros: Denise Mara Andrade Barbosa, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Decadência, decretada, de ofício – Infrações 1 e 3) – Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, José Carlos Barros Rodeiro e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

DANIEL RIBEIRO SILVA – VOTO DIVERGENTE
(Decadência, decretada, de ofício – Infrações 1 e 3)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS