

PROCESSO - A. I. N° 087461.0401/11-9  
RECORRENTE - PEDREIRAS VALÉRIA S.A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0242-04/12  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/06/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0173-12/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Excluídas às mercadorias que se fazem necessárias nas condições vinculadas à industrialização e consumidas no processo ou integralizadas ao produto final na condição de elemento indispensável. Infrações parcialmente subsistentes. Modificada a Decisão recorrida. 3. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. O contribuinte reduziu devidamente a base de cálculo nas saídas de mercadorias, pois “PÓ DE PEDRA”, “BRITA GRADUADA FX. PULVUS” e “BRITA GRADUADA FX. ARENA”, são espécies do gênero “PEDRA BRITADA”, por resultar do processo de cominação e, como tal, sujeitos ao benefício da redução da base de cálculo previsto no inciso III do art. 82 do RICMS-BA/97. Item insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto às infrações 1 e 2. Decisão não unânime (Infrações 1 e 2) e, unânime, em relação às demais.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JJF nº 0242-04/12 da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$332.963,51, em razão das seguintes irregularidades:

*Infração 1- Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$112.470,75, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro/2008 a dezembro/ 2009;*

*Infração 2- Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, no valor de R\$63.207,76, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, no período de janeiro/2008 a dezembro/2009;*

*Infração 3- Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$157.285,00, em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, no período de janeiro/2008 a dezembro/2009.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente, após as seguintes considerações:

1. Rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, por entender que se encontram presentes todos os pressupostos de validação das exigências regulamentares do art. 18 do RPAF/99;
2. Verificar, quanto à infração 1, que os créditos fiscais considerados ilegítimos pelo Fisco são provenientes da aquisição de diversos materiais de consumo (fls. 12 a 21), pois se tratam de peças de reposição caracterizadas como material de uso (óleo lubrificante, óleo de motor, barra chata, cantoneiras, correias transportadoras, ferro, anéis graxa, telas, chapas, vergalhões, telas, rolos, hastes, vigas, lâminas bico de pato, luvas, punhos, resinas, perfis e brocas bit), que não geram direito ao crédito (art. 93, V, "b" e 97, § 2º). Diz que este entendimento está de acordo

com as decisões do CONSEF, a exemplo do ACÓRDÃO 0057-02/04 da 2a JJF, que foi mantida pela 1<sup>a</sup> CJF no ACÓRDÃO 0131-11/04. Por conseguinte, uma vez que se trata de aquisições de mercadorias destinadas ao consumo do autuado, a utilização do crédito fiscal está vedada até 31/12/ 2010.

3. Quanto à infração 2, que a exigência fiscal está lastreada na falta de recolhimento da diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo do estabelecimento do autuado que foi objeto da infração 1 e encontram-se devidamente indicadas no demonstrativo elaborado pelo autuante (fls. 22/40). A JJF entende que a obrigação tributária imputada ao autuado está legalmente prevista no artigo 155, VII e VIII, da Constituição Federal, reproduzida nos artigos 2º, IV, 4º, XV, da Lei nº 7.014/96, com base de cálculo prevista no artigo 17, XI, § 6º da mencionada Lei, e artigo 69 do RICMS-BA.
4. No que tange à infração 3, cujo demonstrativo consta às fls. 67 a 256 dos autos, a JJF aduz que as reduções de bases de cálculo, são benefícios fiscais concedidos pelas administrações tributárias, em sua maioria através de atos do Poder Executivo, com o objetivo de diminuir a carga fiscal de determinados segmentos da economia. Diz que, no caso em apreço, o legislador, objetivando conceder um alívio na carga tributária dos contribuintes que desenvolvem atividade minero-industrial, assumiu uma renúncia fiscal para beneficiar as operações de comercialização com pedra britada e de mão. Contudo, a JJF ressaltou que, à luz do que dispõe o artigo 83, III, do RICMS-BA, foi concedido em operações de comercialização no Estado da Bahia, redução de base de cálculo de 33,33 % apenas para pedra britada e de mão. Diz que o autuado, através de uma interpretação extensiva do mencionado dispositivo regulamentar que o art. 111 do CTN impede, fez incidir a referida redução da base de cálculo nas operações de comercialização com “pó de pedra” e “brita graduada fx pulvus”, produtos que não se enquadram no objetivo do legislador, como também, não encontra fundamento no retromencionado diploma regulamentar.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 514 a 551 dos autos, onde consigna que a JJF observou de forma superficial o quanto alegado na defesa, ao passo que, sequer se aprofunda na documentação acostada, que é composta em parte por laudos técnicos assim como decisões do “Conselho Superior” deste próprio CONSEF e sentenças judiciais, razão pela qual entende o recorrente carecer de reforma o Acórdão recorrido.

Em seguida, em relação à infração 1, ressalta que, por se tratar de empresa mineradora, aplicar-se-á o quanto disposto no art. 93, I, “e” do RICMS, cuja regra especial não exige que os materiais empregados diretamente na extração de substâncias minerais sejam integralmente gastos, sendo requisito, única e exclusivamente, o seu emprego direto na extração.

Diz que exatamente neste sentido a Câmara Superior do CONSEF, através dos Acórdãos CS nº 0009-21/09 e CS 0003-21/09 reconheceu o direito ao crédito fiscal, cujos votos o recorrente transcreve.

Em atenção à eventualidade, caso não seja reconhecido o direito ao crédito na forma do art. 93, I, “e”, do RICMS, o recorrente diz que todos os bens, cujos créditos foram apropriados, são gastos integralmente na cadeia produtiva como insumos, podendo ser utilizados como créditos fiscais nos moldes preconizados pela legislação específica, em atendimento ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Tece considerações sobre a sua atividade minero-industrial, a qual compreende da extração ao beneficiamento dos minérios, incluindo as etapas de prospecção, pesquisa, lavra, beneficiamento, transformação e comercialização, açambarcando atividades das mais complexas e díspares, utilizando-se de enorme gama de insumos para atingir tal escopo.

Destaca que na sua atividade produtiva de extração e beneficiamento da rocha que gera a pedra britada utiliza-se de equipamentos tipo roto-percussivos pneumáticos (hastes, luvas, punhos e brocas-bits), dotados de martelos com componentes mecânicos que pela ação abrasiva dos minerais constituintes da rocha, sofrem acentuados desgastes, acarretando assim seu integral

desgaste no aludido processo. Aduz que são utilizadas ainda mangueiras de alta pressão ligadas diretamente aos compressores movidos a combustível, por onde passam os fluxos de ar comprimido para o acionamento pneumático das máquinas operatrizes, mandris, pistões, cabeçotes, cilindros e buchas, itens indispensáveis no processo minero-industrial, também desgastados rapidamente, e de forma exclusiva dentro da linha de produção, devido ao contato direto e denso com o minério. Ressalta serem consumidos também combustíveis, lubrificantes, pneus, lâminas das pás-carregadeiras, etc.

Já na etapa subsequente (BRITAGEM) dá-se no robusto aparelho chamado *britador*, composto por acessórios menores pelos quais as pedras transitam em contato direto. Por isso, sofrem alto e integral desgaste, necessitando de rápida substituição, pois neles ocorre a fragmentação dos blocos, por meio de “*cunhas, abanadeiras, calhas, molas, espirais, revestimentos (mantos), camisas, parafusos de fixação, massa de aderência, correias transportadoras, roletes, chapas de aço e peneiras vibratórias*”.

Em seguida passa a listar os insumos e produtos intermediários utilizados no processo produtivo, consoante fls. 526 a 528 dos autos, os quais o recorrente entende o direito ao crédito fiscal correspondente em respeito ao princípio da não-cumulatividade. Cita doutrina, jurisprudência administrativa e judicial, delimitando a amplitude do processo produtivo das mineradoras e a gama de materiais cujos créditos são passíveis de compensação.

Assim requer a exclusão da imputação fiscal dos créditos fiscais utilizados relativos à aquisição de produtos reconhecidamente ensejadores do crédito fiscal, conforme atesta a sentença proferida pelo M.M. Juízo da Terceira Vara da Fazenda Pública desta Capital, que reconhece o lídimo direito ao crédito oriundo de todos os insumos elencados pelo recorrente.

Quanto à segunda infração, o recorrente alega que, como já demonstrado, os referidos bens são utilizados diretamente na produção e são integralmente desgastados no processo produtivo, não havendo consectário lógico que justifique classificá-lo como destinatário final, imputando-lhe o pagamento do diferencial de alíquota, pois não é consumidor final dos insumos e materiais ensejadores do crédito fiscal utilizado, consoante já demonstrado, visto que são os mesmos empregados na cadeia produtiva e consequentemente repassados aos adquirentes dos produtos finais comercializados pela recorrente.

Quanto à infração 3, cuja acusação é de que houve utilização indevida do benefício da redução na base de cálculo nas operações de saídas denominadas de “resíduo de pedra britada”, a saber: areia de brita, pó de pedra, pedriscos e expurgos de pedreira, o recorrente, após citar o art. 82 do RICMS/97, o qual prevê a redução da base de cálculo nas saídas internas de pedra britada e de mão em 33,33%, passa a definir o vocábulo “britar” como “quebrar, partir em pequenos fragmentos”, para concluir que “Logo, todo e qualquer minério submetida ao processo de britagem, é pedra britada” e que sua diferenciação se dará pela granulometria, gerando diversos produtos, como: brita 4, brita 5, bica corrida, pedrisco, areia de brita, expurgos de pedreira, brita graduada f. pulvus, dentre outros.

Afirma o apelante que, desta forma, a redução de base de cálculo foi realizada corretamente, posto que tais itens tratam-se em verdade de pedra britada, preenchendo o requisito do art. 82, III do RICMS, sendo, pois, correta a alíquota utilizada para o cálculo do imposto devido, o que torna insubstancial a presente infração, do que cita Parecer Técnico do IPT – Instituto de Pesquisas Tecnológicas nº 7.635, Declaração do DNPM – Departamento Nacional de Produção Mineral, Laudo Técnico do SENAI e Atestado da Secretaria da Indústria Comércio e Mineração – SICM do Estado da Bahia, às fls. 439 a 460 dos autos.

Assim, o sujeito passivo aduz ser imperioso o direito de redução de 33,33% na base de cálculo nas operações de saída, visto que não se trata de resíduo de pedra britada, mas sim pedra britada de diferentes aspectos granulométricos. Salienta que em 04/10/2012 foi publicado o Convênio SEFAZ nº 100, cuja cláusula segunda, item I, dispõe:

*Cláusula Segunda: Para fins do disposto na Cláusula Primeira, considera-se:*

*I – pedra britada, toda rocha resultante de processo de cominuição com utilização de britadores, associado a processo de classificação para a obtenção de diferentes faixas de granulometria tais como britas 5, 4, 3, 2, 1, ¾, 5/8, 3/4, 3/16, 0, 00, gravilhão, pedrisco, pó de pedra, pó de brita com 3/8, pedrisco misto, areia industrial, areia de brita, brita graduada em suas diferentes faixas, brita de lastro, matacão, rachão, filler, bica, brita corrida, dentre outras denominações.*

Concluiu que, sendo a cláusula acima do Convênio, meramente interpretativa, cabe a ela a aplicação retroativa, nos termos do art. 106 do CTN, para comprovar a validade do creditamento realizado.

Pede que seja provido o Recurso Voluntário e reconhecida a insubsistência do Auto de Infração.

O Parecer PGE/PROFIS, às fls. 577 a 580 dos autos, é pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, eis que:

1º) Diferente do que tentou aduzir o recorrente, o Estado da Bahia, em consonância com posicionamento já solidificado no CONSEF, continua a entender que o crédito fiscal referente a produtos intermediários precisam possuir requisitos intrínsecos a própria lógica da não-cumulatividade, quais sejam: contato com o produto acabado e desgaste no processo produtivo, de forma imediata ou em poucas etapas de produção.

Em verdade, conforme exposto de forma superlativa pelo recorrente, o que se avançou na análise da questão no seio do CONSEF, foi no que tange a caracterização do consumo imediato e integral no processo produtivo para a concessão dos créditos fiscais, tendo o Conselho avançado sua intelecção para abarcar os produtos que mesmos não consumidos imediatamente no processo produtivo, desgastavam-se em poucas operações fabris. Portanto, em nada se modificou o posicionamento do Conselho sobre o tema, apenas avançando em certas premissas sedimentadas sobre o tema.

Nesta senda, podemos afirmar que a não-cumulatividade está sempre associada a existência de mais de uma fase de ciclo alcançável pelo imposto, ou, em outras palavras, de mais de uma operação tributável no processo de circulação.

Portanto, do ponto de vista de lógica matemática, só se pode entender como base quantitativa para operacionalização do princípio, bens que passem de uma fase de ciclo de circulação econômica para outra, seja integrado ao produto acabado, seja consumido integralmente no processo (integração ficta), numa análise cartesiana da operação de débitos e créditos, ou seja, o imposto da fase seguinte é confrontado com o imposto da fase anterior e apurado se há saldo a pagar ou saldo a recuperar.

Em sendo assim, tratando-se o ICMS de imposto incidente sobre “operação” de circulação de mercadorias, a lógica nos remete sempre a uma ideia da circulação dum bem num ciclo de movimentação econômica.

Neste ponto, segundo a PGE/PROFIS, o único produto passível de gerar crédito seria as brocas bits, por possuírem todas características inerentes ao creditamento, ou seja, contato com o produto e consumo em tempo razoável no processo produtivo.

2º) No que se refere à infração 3, o opinativo é de que também não merece sufrágio a tese recursal, pois se tratando a redução de base de cálculo de uma espécie de isenção parcial, a interpretação há de ser literal, não sendo possível uma intelecção para abarcar situações não previstas na norma isentiva, que no presente caso só comprehende as operações com pedra britada e de mão.

O aludido Parecer foi ratificado pela Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA.

À fl. 583 dos autos, foi deliberado pela 2ª CJF a conversão do PAF em diligência à autuante para que intimasse o contribuinte a detalhar a função de cada um dos itens relacionados no seu processo de extração e conferir “*in loco*” a correção, ou não, destas funções.

Em atendimento a diligência, às fls. 588 a 590 dos autos, o autuante aduz que já se encontra no

PAF, às fls. 327 a 347, onde o defendant informa, nas colunas “aplicação” e “função das mercadorias”, a fase em que o material é aplicado e qual sua função no processo produtivo. Diz, ainda, que, às fls. 406 a 409 dos autos, o autuado descreve detalhadamente a aplicação de cada material, bem como as etapas do ciclo produtivo, informações reiteradas a cada manifestação (defesa e recurso voluntário).

O diligente salienta que não há controvérsia da sua parte quanto ao emprego dos materiais no processo produtivo, conforme informado pelo contribuinte. Diz que a discordância reside em se esse uso configura ou não aplicação de produto intermediário à luz da legislação tributária, do PN nº 01/81, e da vasta jurisprudência. Assim, sustenta o diligente que já havia acatado as informações da referida planilha.

Com relação ao item 2 da diligência, diz que o processo produtivo das pedreiras é complexo e envolve várias fases distintas em locais diferentes, a saber: perfuração das rochas; desmonte (explosão), carregamento, transporte, britagem, peneiramento e classificação. Em consequência, a utilização dos insumos e materiais se dá igualmente em fases distintas do processo, o que torna muito difícil o acompanhamento da utilização e do desgaste de cada item.

Destaca que, em julgamento de caso similar, cujo Acórdão nº 0246-11/03, anexo às fls. 470 a 477 dos autos, há referência a certa diligência, executada pela ASTEC, onde consta, minuciosamente, a forma como cada um dos bens aplicados ao processo produtivo das pedreiras é consumido ou utilizado. Assim, o diligente sugere que, em virtude da recorrência do tema, faça-se uso do aludido parecer, inclusive por se tratar de documento emitido pelo órgão competente do CONSEF.

Instado a se manifestar sobre o resultado da diligência, às fls. 594 a 596 dos autos, o recorrente diz que a verificação *in locu* solicitada pelo CONSEF deixou de ser atendida pelo diligente. Com vistas a suprir a deficiência no cumprimento da determinação da diligência, diz anexar demonstrativo (fotos), ilustrando a aplicação de materiais intermediários, autuados indevidamente, sob o entendimento de tratar-se de materiais de uso e consumo, e não insumos, materiais intermediários, como realmente são.

Em relação ao Acórdão colacionado pelo diligente, o sujeito passivo aduz ser datado de 2003 e refere-se à situação analisada na própria autuada, que, inconformada com a interpretação equivocada da SEFAZ, mantém o procedimento que acredita ser o correto. Frisa que tal decisão foi decorrente de empate entre os membros do CONSEF. Destaca que o aprimoramento da análise e o correto entendimento da aplicação dos itens estão demonstrados no recente Acórdão nº 0261-12/12, o qual contempla uma visão atual, lastreado na inspeção *in loco*, e conclui sobre a real aplicação e classificação fiscal dos materiais de desgaste, como sendo materiais intermediários e, portanto, dando direito ao creditamento do ICMS, cuja decisão foi unânime.

Assim, o recorrente reitera que, caso o diligente tivesse se dirigido à empresa para que pudesse observar, *in loco*, a aplicação dos materiais, teria concluído de forma diferente, reconhecendo o desgaste dos materiais durante o processo produtivo, constituindo-se materiais intermediários, com direito ao crédito do ICMS. Requer o provimento do Recurso Voluntário.

O autuante, à fl. 609 dos autos, reitera que não há discordância em relação ao emprego do material relacionado e que a controvérsia surge da interpretação sobre a natureza da utilização dos referidos materiais, à luz da legislação vigente, especificamente se, utilizados da maneira como ocorre, têm ou não caráter de produto intermediário.

A PGE/PROFIS, às fls. 615 e 616 dos autos, reitera seu opinativo de fls. 577 a 580 dos autos, sob a fundamentação de que a diligência de fls. 588 nada trouxe de novo no deslinde da questão da suposta utilização indevida de crédito pelo recorrente, atendo-se a afirmar que o emprego do material, objeto do lançamento no processo produtivo, encontra-se devidamente explicitado ao longo do expediente administrativo e, segundo o diligente, exposto em decisões do CONSEF sobre questões similares. Assim, a PGE/PROFIS concluiu pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

Na assentada de julgamento de 13/10/2014 a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu converter o

presente processo em diligência para ASTEC/CONSEF, de forma a informar:

1. A real função e onde é empregado cada item dos produtos relacionados às fls. 12 a 21 e 23 a 42 dos autos e se o material desgasta-se diretamente no processo de extração mineral.
2. Apresentar demonstrativos mensais, em separado, para cada exação, dos materiais que se desgastam no emprego direto na extração de substâncias minerais, como também dos que não são utilizados diretamente ou não se desgastam no referido processo extrativo.

Através do Parecer ASTEC nº 102/2015, às fls. 622 a 624 dos autos, se concluiu que:

*Intimado a apresentar demonstrativos detalhando a função de cada um dos itens relacionados no seu processo de extração, o autuado apresentou os demonstrativos de fls. 627/635 e 672/722, juntamente com fotos ilustrativas, fls. 636/647 e fluxograma de produção, fls. 648/653, onde o mesmo detalha a função de cada um dos itens de sua produção.*

*Quanto à solicitação do Senhor Conselheiro no sentido de que fosse elaborado demonstrativo dos materiais que se desgastam no processo produtivo, entendo que seja uma questão de mérito, função específica do Senhor Conselheiro, razão pela qual não foi elaborado demonstrativo específico.*

Instado a se manifestar sobre o resultado da diligência, o sujeito passivo mantém-se silente.

A PGE/PROFIS, às fls. 729/730 dos autos, através do seu Procurador, Dr. José Augusto Martins Junior, aduz anuir em todos os termos ao opinativo, em que resta elencado a função dos produtos objeto do lançamento no processo fabril do autuado, ratificando o opinativo inserto às fls. 577/580, em que já se manifestou no sentido do Provimento Parcial do Recurso Voluntário, em relação aos produtos que, de fato, desgastam-se de forma integral, ou, pela velocidade do desgaste, quase integralmente no processo de produção, entrando em contato direto com o produto beneficiado, em especial o produto BIT T-38 3 POL (peça acoplada à extremidade de haste de perfuração da rocha), às fls. 632 a 634 dos autos.

À fl. 731 dos autos consta despacho da Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA acolhendo o pronunciamento exarado no Parecer da PGE/PROFIS.

**VOTO (Vencido quanto às infrações 1 e 2 - Produtos: Peneiras, Lâminas Bico de Patos, Telas, Correias Transportadoras)**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, a qual julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$332.963,51, relativo aos exercícios de 2008 e 2009, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 1- Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$112.470,75, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrado às fls. 12 a 21 dos autos;

Infração 2- Deixou de recolher ICMS de R\$63.207,76, 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. 22 a 66 dos autos;

Infração 3- Recolheu a menor ICMS de R\$157.285,00, em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, conforme demonstrado às fls. 67 a 256 dos autos.

Da análise do Recurso Voluntário, inicialmente há de se salientar que na Decisão recorrida inexiste obrigatoriedade de observar todas as alegações de defesa, desde que devidamente fundamentada, conforme ocorreu, tendo sido expostas todas as razões que levaram o colegiado a decidir pela procedência do Auto de Infração.

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, sustenta o recorrente que se trata de insumos empregados diretamente na extração de substâncias minerais, ensejando o direito aos créditos fiscais, conforme previsto no art. 93, I, “e”, do RICMS/97 e reconhecido pela Câmara Superior do CONSEF, através dos Acórdãos CS 0009-21/09 e 0003-21/09.

Já na Decisão recorrida foi consignado que as planilhas juntadas pelo autuante, às fls. 12 a 21, comprovam que se trata de aquisição de peças de reposição que se caracterizam como material de uso e consumo, a exemplo de: óleo lubrificante, óleo de motor, óleo hidráulico, barra chata, ferro, cantoneiras, correias transportadoras, anel côncavo, graxa, argamassa expansiva, revestimento, telas, chapas de aço, vergalhões, rolo de carga, rolo de retorno, hastes, vigas, lâminas bico de pato, luvas, punhos, resinas, perfis e brocas bit, que não geram direito ao crédito, conforme previsto, à época, no art. 93, V, "b" e 97, § 2º, do RICMS/97.

Contudo, há de se ressaltar que no processo produtivo é considerado insumo tudo que entra na formação ou composição de um produto e é contabilizado como custo, incluindo-se aí as matérias-primas e os produtos intermediários, sendo que as matérias-primas são consumidas e integram o produto final. Quanto ao produto intermediário a legislação prevê que somente se considera como tal se os materiais forem consumidos no processo industrial ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

A legislação, vigente à época, estabelecia que a utilização de créditos fiscais relativos às matérias-primas e produtos intermediários condiciona-se a que as mercadorias adquiridas sejam consumidas no processo industrial ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção (RICMS/97, art. 93, § 1º).

É necessário salientar que, tanto os materiais de consumo quanto os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é *onde* o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

Observo que esse entendimento está perfeitamente de acordo com a definição que o RICMS/97 estabelece para as mercadorias de *uso e consumo* do estabelecimento (art. 93, V, alínea “b”): “*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*”, o que é o caso das mercadorias objeto desta autuação, como explanado anteriormente, que 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, a exemplo de óleo lubrificante, argamassa, graxa, revestimento, ferro, vergalhões, correias transportadoras, etc...

Conforme Decisões da Câmara Superior deste CONSEF exaradas através dos Acórdãos CS 0003-21/09 e CS 0009-21/09, trazidas pelo recorrente às fls. 424 a 435 dos autos, 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, a exemplo de: 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, a saber: óleo lubrificante, óleo de motor, óleo hidráulico, barra chata,

cantoneiras, correias transportadoras, ferro, graxa, argamassa expansiva, revestimento, telas, chapas de aço, vergalhões, rolo de carga, rolo de retorno, vigas, lâminas bico de pato, luvas, punhos, resinas e perfis, conforme se pode verificar às fls. 12 a 21, 327 a 334 e 598 a 606 dos autos.

Assim, diante da posição da Câmara Superior deste Colegiado, da análise das descrições e das imagens dos produtos trazidos pelo recorrente (fls. 327/334 e 598/606) e da anuênciia do próprio autuante em relação ao emprego no processo produtivo (fl. 609), 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 caso específico, correta a glosa dos créditos fiscais.

Porém, em relação às aquisições de anel côncavo (destinado a cominuição da rocha), hastes de perfuração, bit e combustível, diante dos vereditos da Câmara Superior deste Colegiado, deve a Decisão recorrida ser modificada, para manter o direito aos créditos fiscais correspondentes, nos seguintes valores: R\$616,70 (05/2008); R\$619,51 (07/2008); R\$342,22 (09/2008); R\$982,96 (10/2008); R\$1.396,32 (02/2009); R\$326,40 (03/2009); R\$475,32 (04/2009); R\$784,59 (05/2009); R\$1.853,22 (06/2009); R\$459,00 (07/2009); R\$924,97 (08/2009); R\$1.697,40 (09/2009); R\$815,49 (10/2009); R\$1.290,81 (11/2009) e R\$475,32 (12/2009), consoante destaques às fls. 327 a 334 dos autos, cujas quantias deduzidas dos valores exigidos na primeira infração, resulta no ICMS remanescente de R\$ 99.410,52, a seguir:

| Data                 | Data     | ICMS      | ICMS a  | ICMS      | Data                 | Data     | ICMS     | ICMS a   | ICMS      |
|----------------------|----------|-----------|---------|-----------|----------------------|----------|----------|----------|-----------|
| Ocorr.               | Vencmtº  | Inf. 1    | Deduzir | Remanesc. | Ocorr.               | Vencmtº  | Inf. 1   | Deduzir  | Remanesc. |
| 31/01/08             | 09/02/08 | 2.456,79  | -       | 2.456,79  | 31/01/09             | 09/02/09 | 343,17   | -        | 343,17    |
| 28/02/08             | 09/03/08 | 12.351,04 | -       | 12.351,04 | 28/02/09             | 09/03/08 | 2.768,36 | 1.396,32 | 1.372,04  |
| 31/03/08             | 09/04/08 | 6.568,03  | -       | 6.568,03  | 31/03/09             | 09/04/09 | 5.299,23 | 326,40   | 4.972,83  |
| 30/04/08             | 09/05/08 | 4.268,92  | -       | 4.268,92  | 30/04/09             | 09/05/09 | 4.547,62 | 475,32   | 4.072,30  |
| 31/05/08             | 09/06/08 | 6.011,16  | 616,70  | 5.394,46  | 31/05/09             | 09/06/09 | 4.939,66 | 784,59   | 4.155,07  |
| 30/06/08             | 09/07/08 | 2.006,68  | -       | 2.006,68  | 30/06/09             | 09/07/09 | 4.021,67 | 1.853,22 | 2.168,45  |
| 31/07/08             | 09/08/08 | 2.526,71  | 619,51  | 1.907,20  | 31/07/09             | 09/08/09 | 7.341,13 | 459,00   | 6.882,13  |
| 31/08/08             | 09/09/08 | 1.099,06  | -       | 1.099,06  | 31/08/09             | 09/09/09 | 6.522,21 | 924,97   | 5.597,24  |
| 30/09/08             | 09/10/08 | 1.418,76  | 342,22  | 1.076,54  | 30/09/09             | 09/10/09 | 8.017,11 | 1.697,40 | 6.319,71  |
| 31/10/08             | 09/11/08 | 4.060,22  | 982,96  | 3.077,26  | 31/10/09             | 09/11/98 | 6.251,45 | 815,49   | 5.435,96  |
| 30/11/08             | 09/12/08 | 9.196,74  | -       | 9.196,74  | 30/11/09             | 09/12/09 | 5.283,78 | 1.290,81 | 3.992,97  |
| 31/12/08             | 09/01/09 | 79,66     | -       | 79,66     | 31/12/09             | 09/01/10 | 5.091,59 | 475,32   | 4.616,27  |
| Total Exercício 2008 |          |           |         | 49.482,38 | Total Exercício 2009 |          |          |          | 49.928,14 |

No tocante à segunda infração, na qual se exige o ICMS de R\$63.207,76, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais de materiais destinados a uso/consumo do estabelecimento, conforme planilhas às fls. 22 a 40, pelas razões já expostas, por se tratar de aquisições de: grade elástica, pino, cabo, sensor de óleo, amortecedor, cigarra, feixe de mola, tela, espelho de jante, mola de borracha, rolamento, eletrodo, parafuso, pastilha, calço, mangueira, engrenagem, graxa, óleo, etc., caracterizam-se como material de manutenção/peça de reposição de bens do imobilizado, sendo devida a exigência nos termos previstos nos artigos 2º, IV, e 4º, XV, da Lei nº 7.014/96.

Por fim, quanto à terceira infração, na qual se exige o ICMS de R\$157.285,00 em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo nas operações de venda de “PÓ DE PEDRA”, “BRITA GRADUADA FX. PULVUS” e “BRITA GRADUADA FX. ARENA”, o recorrente alega que “resíduo de pedra britada” (areia de brita, pó de pedra, pedriscos e expurgos de pedreira), tem direito à redução da base de cálculo nas saídas internas de pedra britada e de mão em 33,33%, prevista no art. 82, III, do RICMS/97, por sustentar que “*Logo, todo e qualquer minério submetida ao processo de britagem, é pedra britada*”.

Em que pese o benefício fiscal para redução da base de cálculo em 33,33%, prevista no art. 82, III, do RICMS (Convênio ICMS 13/94), restringia-se, à época dos fatos geradores, às operações de saídas internas de “pedra britada e de mão”, cujo benefício, por se tratar de uma espécie de isenção parcial do imposto, deve ser interpretado de forma estritamente literal, vislumbro que “PÓ DE PEDRA”, “BRITA GRADUADA FX. PULVUS” e “BRITA GRADUADA FX. ARENA” são espécies do gênero “PEDRA BRITADA”, por resultar do processo de cominação e, como tal, sujeitos ao benefício da redução da base de cálculo previsto na legislação à época, sendo insubstancial a exigência fiscal.

Diante 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\$162.618,28, em razão da redução do valor exigido na infração 1 para R\$ 99.410,52 e insubsistência da infração 3.

**VOTO DIVERGENTE (Produto Argamassa - Infração 1)**

Peço a devida vênia para discordar do i. Conselheiro Tiago de Moura Simões, com relação à lista de produtos que foram reconhecidos o direito ao crédito por se tratar de produtos intermediários e não material de consumo.

Desta forma entendo que o produto argamassa expansiva, também gera direito ao crédito, por se tratar de produto intermediário indispensável ao processo produtivo.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO PARCIAL da Infração 5.

**VOTO VENCEDOR (Produtos: Peneiras, Lâminas Bico de Patos, Telas, Correias Transportadoras - Infrações 1 e 2)**

Peço a devida vênia para discordar do i. Presidente/Relator quanto ao seu posicionamento em relação às Infrações 1 (utilização indevida de crédito) e 2 (diferencial de alíquotas), por entender que os produtos listados em ambas as infrações referem-se na verdade à produtos intermediários e não material de uso ou consumo.

No entender do autuante, do i. Presidente/Relator e dos Julgadores de piso, todos os produtos relacionados objetos dos presentes lançamentos tratam-se na verdade de produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, bem como é devido o ICMS a título de Diferencial de Alíquotas quando adquiridas de outras Unidades da Federação.

O autuado, que desenvolve atividade de extração e britamento de pedras, dentre outros materiais, de forma minuciosa, descreveu a aplicação e a forma que cada um dos materiais relacionados nas infrações são utilizados na empresa, seja na lavra, seja no beneficiamento dos produtos. E de acordo com esse detalhamento, não restam dúvidas que alguns produtos como, por exemplo, anel côncavo, hastes de perfuração, bit, combustível utilizado nos equipamentos, peneira, lâmina bico de pato, correia transportadora e telas se tratam de aquisições de insumos, empregados ou consumidos na extração e no processo produtivo da empresa, representando dispêndios relacionados diretamente com sua atividade, integrando o custo das mercadorias produzidas.

Como se sabe, é direito do contribuinte à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, todavia, no que tange as mercadorias destinadas ao seu uso e consumo, o legislador entendeu por bem estipular um prazo a partir do qual o estabelecimento adquirente passaria a ter condição de apropriação do crédito sobre de tais produtos.

A previsão para essa compensação consta expressa nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96. Já quanto ao prazo de início, o mesmo está contido no Art. 33 da própria Lei Complementar nº 87/96.

Neste sentido, dispôs o artigo 93, inciso I e seu parágrafo 1º, do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência de parte dos fatos geradores:

*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:*

*I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*(...)*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

*(...)*

e) de mercadorias a serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis;  
(...)

§ 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; (grifo nosso)

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível inferir que o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, estabeleceu que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem se faz necessário que uma das condições ali elencadas seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização; deve ser consumida no mencionado processo ou deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Desta forma há de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem às alíneas “a” e “b” destinam-se a abarcar os produtos intermediários, bem como as demais mercadorias que, embora não participem diretamente da extração ou industrialização, estejam a eles vinculados ou sejam neles consumidos.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no entendimento de que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsomem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto nas alíneas “b” e “e” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97 e em assim sendo, entendo que deve ser garantido ao recorrente o direito ao crédito do ICMS destacado nos documentos de aquisição dos produtos listados (Infração 1), bem como dispensado a cobrança do DIFAL (Infração 2), ficando a liquidez de ambas as infrações conforme abaixo detalhado:

#### INFRAÇÃO 1

Exclusão dos valores relativos aos ICMS das aquisições de anel côncavo, hastes de perfuração, bit, combustível, peneira, lâmina bico de pato, correia transportadora e telas, por ter direito aos créditos fiscais correspondentes, remanescendo o valor de R\$78.262,48 para a infração 1, conforme a seguir:

| Data Ocorr.          | Data Vencmtº | ICMS Inf. 1 | ICMS a Deduzir | ICMS Remanesc. | Data Ocorr.          | Data Vencmtº | ICMS Inf. 1 | ICMS a Deduzir | ICMS Remanesc. |
|----------------------|--------------|-------------|----------------|----------------|----------------------|--------------|-------------|----------------|----------------|
| 31/01/08             | 09/02/08     | 2.456,79    | -              | 2.456,79       | 31/01/09             | 09/02/09     | 343,17      | -              | 343,17         |
| 28/02/08             | 09/03/08     | 12.351,04   | 621,79         | 11.729,25      | 28/02/09             | 09/03/08     | 2.768,36    | 2.007,49       | 760,87         |
| 31/03/08             | 09/04/08     | 6.568,03    | 1.263,10       | 5.304,93       | 31/03/09             | 09/04/09     | 5.299,23    | 941,73         | 4.357,50       |
| 30/04/08             | 09/05/08     | 4.268,92    | 754,25         | 3.514,67       | 30/04/09             | 09/05/09     | 4.547,62    | 1.165,55       | 3.382,07       |
| 31/05/08             | 09/06/08     | 6.011,16    | 2.439,12       | 3.572,04       | 31/05/09             | 09/06/09     | 4.939,66    | 1.344,73       | 3.594,93       |
| 30/06/08             | 09/07/08     | 2.006,68    | -              | 2.006,68       | 30/06/09             | 09/07/09     | 4.021,67    | 2.076,00       | 1.945,67       |
| 31/07/08             | 09/08/08     | 2.526,71    | 1.726,84       | 799,87         | 31/07/09             | 09/08/09     | 7.341,13    | 858,18         | 6.482,95       |
| 31/08/08             | 09/09/08     | 1.099,06    | 1.099,06       | -              | 31/08/09             | 09/09/09     | 6.522,21    | 1.285,54       | 5.236,67       |
| 30/09/08             | 09/10/08     | 1.418,76    | 608,62         | 810,14         | 30/09/09             | 09/10/09     | 8.017,11    | 1.717,49       | 6.299,62       |
| 31/10/08             | 09/11/08     | 4.060,22    | 2.370,21       | 1.690,01       | 31/10/09             | 09/11/98     | 6.251,45    | 881,90         | 5.369,55       |
| 30/11/08             | 09/12/08     | 9.196,74    | 7.518,63       | 1.678,11       | 30/11/09             | 09/12/09     | 5.283,78    | 2.566,31       | 2.717,47       |
| 31/12/08             | 09/01/09     | 79,66       | -              | 79,66          | 31/12/09             | 09/01/10     | 5.091,59    | 486,41         | 4.129,86       |
| Total Exercício 2008 |              |             |                | 33.642,15      | Total Exercício 2009 |              |             |                | 44.620,33      |

#### INFRAÇÃO 2

Exclusão dos valores relativos aos ICMS das aquisições de anel côncavo, hastes de perfuração, bit, combustível, peneira, lâmina bico de pato, correia transportadora e telas, por ter direito aos créditos fiscais correspondentes, remanescendo o valor de R\$40.113,25 para a infração 2, conforme a seguir:

| Data Ocorr.          | Data Vencmtº | ICMS Inf. 2 | ICMS a Deduzir | ICMS Remanesc. |
|----------------------|--------------|-------------|----------------|----------------|
| 31/01/08             | 09/02/08     | -           | -              | -              |
| 28/02/08             | 09/03/08     | 828,40      | 888,29         | -              |
| 31/03/08             | 09/04/08     | 2.175,98    | 1.804,43       | 371,55         |
| 30/04/08             | 09/05/08     | 2.145,82    | 972,10         | 1.173,72       |
| 31/05/08             | 09/06/08     | 5.515,58    | 1.640,20       | 3.875,38       |
| 30/06/08             | 09/07/08     | 523,65      | -              | 523,65         |
| 31/07/08             | 09/08/08     | 5.523,76    | 1.046,92       | 4.476,84       |
| 31/08/08             | 09/09/08     | 2.735,18    | 1.343,98       | 1.391,20       |
| 30/09/08             | 09/10/08     | 4.846,78    | 676,38         | 4.170,40       |
| 31/10/08             | 09/11/08     | 5.669,17    | 2.711,24       | 2.957,93       |
| 30/11/08             | 09/12/08     | 11.746,11   | 682,10         | 10.064,01      |
| 31/12/08             | 09/01/09     | 523,64      | -              | 523,64         |
| Total Exercício 2008 |              |             |                | 29.528,32      |

| Data Ocorr.          | Data Vencmtº | ICMS Inf. 2 | ICMS a Deduzir | ICMS Remanesc. |
|----------------------|--------------|-------------|----------------|----------------|
| 31/01/09             | 09/02/09     | 212,72      | -              | 212,72         |
| 28/02/09             | 09/03/08     | 2.282,76    | 1.189,04       | 1.093,72       |
| 31/03/09             | 09/04/09     | 1.356,35    | 382,38         | 973,97         |
| 30/04/09             | 09/05/09     | 1.155,14    | 763,39         | 391,75         |
| 31/05/09             | 09/06/09     | 3.018,23    | 580,14         | 2.438,09       |
| 30/06/09             | 09/07/09     | 2.178,62    | 1.628,91       | 549,71         |
| 31/07/09             | 09/08/09     | 1.297,16    | 1.159,05       | 138,11         |
| 31/08/09             | 09/09/09     | 2.267,90    | 699,19         | 1.568,71       |
| 30/09/09             | 09/10/09     | 2.905,27    | 1.926,97       | 978,30         |
| 31/10/09             | 09/11/98     | 16,98       | 129,20         | -              |
| 30/11/09             | 09/12/09     | 1.411,01    | 2.127,18       | -              |
| 31/12/09             | 09/01/10     | 2.871,55    | 631,70         | 2.239,85       |
| Total Exercício 2009 |              |             |                | 10.584,93      |

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, no que tange às infrações 1 e 2.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087461.0401/11-9**, lavrado contra **PEDREIRAS VALÉRIA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$118.375,73**, 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.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2) – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Tiago de Moura Simões, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 2) – Conselheiros: Paulo Sérgio Sena Dantas e José Carlos Barros Rodeiro.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2) – Conselheiros(as): Tiago de Moura Simões, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Paulo Sérgio Sena Dantas e José Carlos Barros Rodeiro.

VOTO VENCIDO (Infrações 1 e 2) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infração 1 e 2)

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS - VOTO DIVERGENTE  
(Infração 1 e 2)

TIAGO DE MOURA SIMÕES - VOTO VENCEDOR  
(Infração 1 e 2)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS