

A. I. N° - 279696.0008/20-9  
AUTUADA - MINERAÇÃO CARAÍBA S/A  
AUTUANTE - ANGERTON MENEZES FREIRE  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 06.04.2023

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0044-05/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE PAGAMENTO. DIFAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA USO, CONSUMO OU INCORPORAÇÃO AO ATIVO FIXO. Itens usados em laboratório, ferramentas, equipamentos de proteção individual (EPIs), materiais elétricos, peças de reposição de partes do maquinário para extração e mercadorias usadas na sustentação da mina (*past fill*) não podem ser considerados produtos intermediários, com direito a crédito e dispensa do pagamento do diferencial de alíquota. Alegações empresariais insubstinentes. Rejeitadas as nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Assenta-se o presente relatório nas premissas do inciso II, do art. 164 do RPAF-BA.

O Auto de Infração em tela, lavrado em 31.3.2020, tem o total histórico de R\$ 314.451,96 e exige diferenças de alíquota em aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo ou para uso e consumo do estabelecimento.

Enquadramento legal feito conforme consta no corpo do auto de infração. Idem para os fatos geradores.

Juntada documentação (fls. 04/09), especialmente: intimação para apresentação de livros e documentos, demonstrativos da irregularidade e CD contendo arquivos eletrônicos.

Num primeiro momento, a impugnação é apresentada de forma genérica (fls. 11/24), situação explicada pelo autuante; portanto o sujeito passivo não recebeu os anexos do auto de infração, nos quais constam as planilhas analíticas contendo as descrições das mercadorias atingidas pela cobrança do diferencial de alíquota.

Representante do fisco apensa documentação (fls. 76/96).

Reaberto o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, a autuada apresenta outra contestação, colando às fls. 109/110 uma tabela na qual são exibidos alguns materiais objeto da postulação fiscal, com o descriptivo de uso correspondente, a exemplo das “chapas de desgaste”, “lâmina raspadora” e “perfuratriz”.

Além disso:

Repete a preliminar de nulidade do lançamento em face da precariedade da autuação pelo não cumprimento dos requisitos regentes do lançamento tributário, dada a averiguação incompleta dos documentos que deram origem à iniciativa estatal e a falta de clareza e precisão dos fatos tributáveis, sem base legal, tornando-o nulo pela via do art. 18, IV, ‘a’ do RPAF-BA.

No mérito, citando decisão do STJ de 2008, sustenta que as mercadorias objeto da autuação não são materiais de uso e consumo e sim intermediários, participantes do processo produtivo da empresa, imprescindíveis à extração mineral. Neste trilho, dão ensejo à apropriação de créditos fiscais e não suscitam o pagamento da DIFAL.

Secundariamente, busca o cancelamento ou redução da multa proposta, porque confiscatória, irrazoável e desproporcional, com base em entendimento do STF.

Desfeita a suspeita de intempestividade da iniciativa empresarial, o PAF veio para o CONSEF fazer a devida apreciação.

À vista do autuante não ter se manifestado acerca do novo pronunciamento da autuada, é o processo convertido em diligência, com o seguinte teor:

1. Intimar o Autuante para produzir novas informações fiscais, à vista da segunda impugnação oferecida pelo estabelecimento autuado (fls. 100/115), oportunidade em que deverá também apontar (ainda que de maneira conjunta, dada a infinidade dos itens listados) qual a aplicação dos materiais objeto da cobrança da DIFAL.
2. Após o pronunciamento da fiscalização, intimar o contribuinte para, querendo, apresentar novas manifestações, no prazo de 10 (dez) dias.

Efetivados estes atos processuais e caso não se faça necessário praticar nenhum outro mais na unidade fazendária de origem, deve o PAF retornar para este Colegiado com o objetivo de instrução complementar e julgamento.

No novo informativo fiscal (fls. 136/138), o autuante:

Mantém seu posicionamento de que todos os itens envolvidos na autuação são materiais de uso e consumo, sem direito a crédito, porque para serem materiais intermediários precisam compor o novo produto e serem consumidos integral e imediatamente no processo produtivo, conforme entendimento do STJ, publicado em decisão de maio de 2017.

De acordo com as informações prestadas pelo contribuinte, à luz da função e local de utilização, as mercadorias objeto da glosa são usadas em laboratório, são equipamentos de proteção individual (EPIs), produtos elétricos, usados como acessão física da mina, ferramentaria e empregados na abertura e recalce da mina (*paste fill*).

Juntada planilha descritiva dos produtos objeto do auto de infração (fl. 139).

Intimado das novas razões estatais em 03.01.2023 (fl. 140), o contribuinte:

Renova a preliminar antes aventada.

Ratifica que os itens afetados pela autuação são partes integrantes do processo produtivo, fundamentais para a atividade de extração mineral.

Rememora que não há necessidade dos materiais intermediários, para serem insumos, comporem o produto final ou se consumirem integralmente no processo produtivo, bastando haver um desgaste gradual. Ementa de decisão do STJ é encartada.

Referencia como exemplos em tabela algumas mercadorias objeto da autuação, com descrição do seu uso, apresentado abaixo resumidamente:

Material	Utilização
Chapas de desgaste	Parte de Equipamento (britador) usado para reduzir a granulometria do minério
Lâminas guilhotinas	Peça de Equipamento (peneira vibratória) responsável por classificar o minério
Conjunto mancal do esférico do britador	Parte de Equipamento (britador) usado para reduzir a granulometria do minério
Lâminas raspadoras	Parte de equipamento (raspador) usado para remoção do minério acumulado nas correias
Barras de desgaste Stony Box	Revestimento do equipamento britador contra o desgaste sofrido no contato com o minério
Roletes com vedação	Rolete usado no transportador de correias, equipamento usado no deslocamento do minério
Rolos RPV	Rolete usado no transportador de correias, equipamento usado no deslocamento do minério
Perfuratrizes	Martelo usado no equipamento que perfura o solo para inserção dos explosivos e desmonte

PAF retorna a esta relatoria.

Após as medidas instrutórias tomadas adicionalmente, entendo como satisfatórios para formação  
ACÓRDÃO JJF Nº 0044-05/23-VD

do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória, inclusive diligência ou perícia.

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

## VOTO

Cabe apreciar, inicialmente, as questões preliminares do processo.

Levanta o contribuinte uma preliminar sustentando a nulidade do lançamento de ofício *sub examen*, por força do art. 18, IV, “a”, do RPAF-BA, dada a circunstância da averiguação fiscal resultar incompleta, insegura, imprecisa e obscura, cujo trabalho final terminou desprovido de motivação, suporte legal e da verdade material.

Não é isto que se extrai da análise do PAF.

A irregularidade teve o indicativo da norma sob a qual se fundamenta, contou com os elementos demonstrativos do seu cometimento, teve lastro na verdade material e encontrou motivação determinada, a partir da qual compreendeu-se perfeitamente o que o fisco postula em favor do erário.

Após a reabertura do prazo defensivo, viu-se que a infração foi explicada e quantificada por intermédio das planilhas e documentos físicos e eletrônicos apensados.

Deles se tem a exata noção do que trata a autuação.

Ao contrário do que se argumenta, a irregularidade foi exposta de maneira clara, precisa, segura e completa, não sendo o caso de aplicar-se a nulidade prevista no art. 18, IV, “a” do regulamento administrativo tributário processual.

### **Assim, deve a preliminar ser afastada.**

Por conseguinte, o Auto de Infração está de acordo com os requisitos de lei.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiado todo e qualquer princípio aplicável ao processo administrativo tributário.

Indefere-se qualquer pedido de diligência explícito ou implícito, considerando que os elementos fático-probatórios já se encontram presentes no PAF, suficientes para se deslindar a presente celeuma.

No mérito, a discussão está jungida em atribuir a qualidade de bens do ativo fixo ou de materiais de uso e consumo ou de materiais intermediários aos produtos elencados na autuação. Nos primeiros dois casos, deve-se a DIFAL. No último não.

Da análise do CD anexado à fl. 139, do qual se extrai planilha explicativa da aplicação dos itens autuados na empresa, é de se dizer o seguinte:

Destacou-se em coluna a parte (M) e em vermelho o motivo da autuação.

Mercadorias usadas em laboratório não geram créditos fiscais. Embora usados como auxiliar ao processo produtivo, no intuito de serem feitas análises técnicas, testes e acompanhamentos, dele não faz parte. DIFAL cobrado corretamente.

Ferramentas também não ensejam creditamentos. Nitidamente são instrumentos que servem para a manutenção da empresa, podendo ser classificadas como itens de uso ou bens do ativo fixo. DIFAL cobrado corretamente.

Equipamentos de Proteção Individual – os conhecidos EPIs – não podem ser enquadrados como produtos intermediários, muito menos como matéria-prima ou embalagem. São classificáveis como itens de uso ou bens do ativo fixo. DIFAL cobrado corretamente.

Materiais elétricos são empregados na manutenção da empresa. Também não participam diretamente do seu processo produtivo e não podem ser considerados como insumos, com direito a crédito. DIFAL cobrado corretamente.

Peças de reposição não podem ser consideradas produto intermediário. São peças direcionadas para servirem como manutenção do maquinário fabril ou não fabril, no sentido de deixar a empresa em funcionamento. São classificáveis como itens de uso ou bens do ativo fixo. DIFAL cobrado corretamente.

Itens considerados como de acessão física ou empregados na abertura e sustentação da mina (*paste fill*), merecem um desenvolvimento mais detido.

Pondera o contribuinte que os itens elencados na autuação são usados no *paste fill*, isto é, na construção, sustentação e expansão da mina como estrutura à base de cimento.

De fato, o cimento a granel é comprado para ser misturado com outros componentes (rejeitos da produção e água), a partir dos quais se obtém uma “pasta” usada na construção das estruturas das galerias da mina de cobre – a chamada *paste fill*.

Apesar do citado *mix* aumentar a produtividade da extração, conforme estudo acessível pelo link <https://pt.scribd.com/document/509909476/Paste-Fill-Caraiba>, dúvidas não há da sua aplicação nas obras de construção civil da mina, usado para preenchimento das escavações subterrâneas, conferindo às galerias estabilidade e resistência.

Este mesmo estudo garante que o cimento é elemento integrante da “*paste fill*”, mistura usada para enchimento das escavações e usado após a lavra daquele local, conforme se pode extrair no tópico intitulado “Projeto da Planta”, item 3, no qual se confirma que um dos pontos importantes da técnica é trazer rapidez nos “enchimentos dos realces”, logo após a conclusão da lavra.

Logo, fica muito evidenciado que o cimento é usado depois mesmo da extração do minério, nada tendo a ver com o processo de extração propriamente dito, embora o enchimento possa funcionar concomitantemente à extração.

O método de *paste fill* é apenas uma das técnicas de *backfill* (que, em inglês, significa preenchimento de algo que foi escavado), ou seja, de preenchimento dos espaços vazios deixados com a exploração da mina, sobretudo depois que se faz a retirada do minério e se vê a necessidade de “verticalizar” a extração, com a formação de galerias. A este propósito, é interessante ver o que diz MARILIA ABRÃO ZENI, em sua dissertação de mestrado pela UFRGS, na área de engenharia de minas, acessível pelo link <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/143712>:

## 1 INTRODUÇÃO

Vários métodos de mineração subterrânea fazem o uso de pilares temporários ou permanentes como parte do suporte, dentre eles se podem citar como exemplo; câmaras e pilares, longhole, sublevel stoping entre outros. A utilização de pilares nesses métodos tem o objetivo de controlar movimentos no maciço rochoso nas áreas de influência da escavação.

(...)

Dentre os métodos de suporte artificiais com melhor aproveitamento do corpo mineral, se destaca o *backfill*, que é o preenchimento de espaços vazios com material estéril proveniente em geral da própria mina em áreas **onde já foi realizada a mineração ou concomitantemente ao processo**, minimizando assim a alteração e/ou desenvolvimento das descontinuidades. O *backfill* pode atuar de maneira superficial, local ou globalmente na estrutura da mina, dependendo das necessidades da operação, do tipo de deformação do maciço rochoso e também das propriedades da sua mistura.

(...)

## 5.1 CONCLUSÕES

Esta dissertação abordou a caracterização do enchimento de espaços vazios em uma mina subterrânea através do método backfill cimentado. Para contextualizar a pesquisa, inicialmente foi apresentada a localização da mina, seu método de produção e as características operacionais da planta de produção do backfill. Posteriormente foram abordados os conhecimentos teóricos necessários para a melhor compreensão da metodologia utilizada no estudo.

O cimento, quando se agrega à mistura, é utilizado nas obras de construção civil da mina, executadas em suas galerias, não fazendo parte do processo de extração propriamente dito, mas empregado com o fito de preencher “os espaços vazios deixados por essas escavações”, conforme declarado no memorando técnico de fl. 98. E, como tal, configura-se como material acessório classificável como de acessão física enquadrando-se, nestas condições, como material de uso e consumo.

Segundo a doutrina clássica sobre o assunto, considera-se bem de acessão física artificial as construções incorporadas ao bem imóvel, com previsão no art. 1253 do CC vigente.

Veja-se o posicionamento de Leonardo Gomes de Aquino, Mestre em Direito, Especialista em Processo Civil e em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, acessível através do link <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-civil/aquisicao-da-propriedade-pela-acessao/> :

Conceito de acessões artificiais (arts. 1.253 a 1.259, CC): Resultam de trabalho humano, como *plantações* e *construções* (art. 1.248, V, CC), tendo caráter oneroso e submete-se à regra de que tudo aquilo que se incorpora ao bem, em razão de uma ação qualquer, cai sob o domínio do seu proprietário ante a presunção *juris tantum*, contida no art. 1.253, do CC.

Objetivamente falando: na qualidade de material classificável como de acessão física, o cimento não enseja aproveitamento de crédito fiscal, conforme enunciam os arts. 20, § 1º, 21, III, ambos da Lei Complementar 87/96, c/c os arts. 29, § 1º, e 30, III, ambos da Lei 7.014/96, abaixo transcritos:

**LC 87/96:**

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

**Lei 7.014/96:**

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

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:

(...)

II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

§ 2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento

(...)

Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

**RICMS-BA:**

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

VII - destinados à construção de imóveis por acessão física;

**Note-se que se o cimento propriamente considerado não enseja direito ao uso do crédito, por não ser insumo do processo produtivo, seguem o mesmo raciocínio os materiais coadjuvantes que possuem a mesma destinação, arrolados na presente autuação.**

Registre-se que os materiais exemplificativamente elencados no último posicionamento empresarial mostram claramente que se tratam de partes e peças de equipamentos usados na extração mineral, de modo que, na qualidade de itens de reposição, só podem ser classificados como bens do ativo fixo ou material de uso e consumo. Correta a cobrança da DIFAL.

Por fim, há requerimento empresarial no intuito de cancelar ou diminuir as penalidades financeiras propostas, por traduzirem percentuais que extrapolam a proporcionalidade e desembocam no confisco, conforme entendimento do STF.

À vista do estatuído no art. 167, I do RPAF-BA, falece competência para este Colegiado examinar a constitucionalidade de dispositivos legais *stricto sensu* em vigor no Estado da Bahia.

As penalidades propostas têm previsão no art. 42 e incisos da Lei 7.014/96, de sorte que tem esteio na lei e não pode ser aqui menosprezada em razão de supostas desconformidades constitucionais ou entendimento jurisprudencial não vinculatório.

**Afastado o pedido de cancelamento ou redução da multa.**

Pelo exposto, é o Auto de Infração julgado PROCEDENTE.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279696.0008/20-9, lavrado contra **MINERAÇÃO CARAÍBA S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 314.451,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de março de 2023.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR