

PROCESSO - A. I. Nº 278868.0007/18-0
RECORRENTE - MIRABELA MINERAÇÃO DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0131-03/21-VD
ORIGEM - DAT SUL / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/02/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0405-12/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. Ficou comprovado que houve utilização do crédito destacado nas Notas Fiscais, de aquisição de bens destinados ao Ativo Permanente do estabelecimento, sem observar a legislação. Infração procedente. **b)** AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal nas aquisições de material destinado a uso e consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. **c)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A infração restou caracterizada, pois há vedação à utilização de crédito fiscal decorrente de aquisições de material de uso e consumo. Acolhidas as alegações defensivas. Infração parcialmente subsistente. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO.** Restou comprovado que os materiais adquiridos em operações interestaduais arroladas no levantamento fiscal, são destinados a uso e consumo do estabelecimento e devido o imposto exigido. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime quanto às infrações 2 e 4.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal JJF, nº 0131-03/21-VD, que por unanimidade julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/12/2018, interposto nos termos no art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, que exige o crédito tributário no valor histórico de R\$ 4.158.671,21, em função da constatação do cometimento de seis infrações, das quais o recurso refere-se às infrações 01, 02, 03 e 04, a seguir reproduzidas:

Infração 01 - 01.02.01 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Valor .R\$279.776,10. Multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 01.02.02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a material para uso e consumo do estabelecimento. Valor .R\$2.439.855,28. Multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 01.02.06 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. Valor .R\$392.167,92. Multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 - 06.02.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinada a uso e consumo do estabelecimento. Valor .R\$1.021.858,52. Multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Notificado do lançamento em 19/12/2018, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação, fls. 99 a 134, a informação fiscal foi prestada pelo autuante às fls. 270 a 275, oportunidade que revisou os demonstrativos, reduzindo o valor da exação, fato que ocasionou nova manifestação do contribuinte, fls. 313 a 327. Procedida e finalizada a instrução processual, os autos foram apreciados em regular sessão de julgamento da 3ª JJF que o julgou Procedente em Parte, fls. 360 a 387 fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

O Defendente suscitou preliminar de nulidade em relação às Infrações 01, 02, 03 e 04, alegando ofensa à ampla defesa, por vício de motivação do lançamento, em razão da falta de apresentação das razões justificantes da classificação fiscal dos bens arrolados no levantamento fiscal, uma vez, que segundo seu entendimento, não foram evidenciados os critérios empregados para a classificação das mercadorias adquiridas ou a descrição das respectivas características e aplicações no processo produtivo desenvolvido em seu estabelecimento autuado.

Sustentou não ser possível extrair conclusões pré-estabelecidas sobre determinado produto, pois depende da forma como é funcionalizado em determinado processo produtivo, já que um mesmo bem pode assumir múltiplas classificações. Citou como exemplo, as partes e peças de máquinas e equipamentos, que a depender de sua importância diante das circunstâncias de um particular processo produtivo, pode assumir classificações várias, atuando como produto intermediário, em um caso, e em outros, como bens do ativo permanente ou bens de uso e consumo.

Ao compulsar as peças que compõem a acusação fiscal e os elementos que emergiram do contraditório, constato que não assiste razão ao Defendente, haja vista que ao contrário do alegado, restam claramente identificadas, todas as mercadorias arroladas no levantamento fiscal que se constituem exclusivamente itens, cujo consumo ocorre periodicamente, por força das atividades de manutenção desenvolvidas pelo estabelecimento fabril do Autuado.

Ademais, o doc. 06, fls. 250 a 265, carreado aos autos pelo próprio Impugnante, em sede de defesa, evidencia de forma indubitosa, a aplicação de cada um dos itens que tiveram os créditos glosados.

Portanto, os itens arrolados no levantamento fiscal: anel, rotor, pino chumbador, bucha plástica de fixação, grelha dupla, manta, mangote, tubo, luva, retentor, graxa, óleo lubrificante, cachimbo, revestimento traseiro, carretel, estator, bucha protetora, guia lateral, anel de desgaste, rolo tipo balança, placa mand. Manut., luva do eixo da bomba etc. elencados no doc. 06, fls. 250 a 265, se constituem de graxas, lubrificantes, partes e peças de reposição destinados à manutenção de máquinas e equipamentos do parque fabril.

Portanto, não há que se falar em ausência de razões justificantes da classificação fiscal, uma vez que são evidentes e autoexplicativas as aplicações e funcionalidades dos itens arrolados no levantamento fiscal. Ao contrário do que sugeriu o Defendente, inexiste no presente caso, qualquer item elencado que tenha atuação com múltipla classificação e funcionalidade no processo fabril do estabelecimento autuado. Eis que a própria natureza inerente aos referidos itens, reflete de forma direta e objetiva a participação unívoca e coadjuvante destes no processo produtivo do estabelecimento autuado.

Pelo expendido, por não vislumbrar qualquer óbice ao exercício da ampla defesa pelo Impugnante, entendo superada essa questão de ordem preliminar.

O Defendente também suscitou nulidade, pelo fato de que no levantamento fiscal atinente à Infração 03, ocorrera a repetição de várias notas fiscais indicando o mesmo produto e os mesmos valores, bem como a descrição do produto no levantamento diferente do constante no documento fiscal.

Verifico que as alegações do Impugnante foram corrigidas pelo Autuante em sede de informação fiscal que refez o demonstrativo, acostado às fls. 376 a 380, reduzindo os valores do débito para R\$304.550,24. Constato também que, como explicou o Autuante, em relação ao documento de nº 246350, apesar de constar na descrição do produto como sendo, “Corena S4 R 68” e no demonstrativo constar, “Mobil SHC Rarus” este fato não compromete nem a apuração, nem a compreensão da infração, haja vista que a natureza da mercadoria é a mesma, ou seja, “óleo lubrificante”, e o valor permanece inalterado, em nada prejudicando o Autuado. No que diz respeito à Nota Fiscal de nº 514438, questionada pelo Impugnante pelo fato de constar no levantamento repetido por cinco vezes, restou justificado a repetição, tendo em vista que decorre do número de itens que consta na nota fiscal. Assim, entendo restar comprovado, que com a retificação efetuada pelo Autuante, todos os óbices foram ultrapassados, e de acordo com o previsto no §1º, do art. 18 do RPAF-BA/99, ou seja, “As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ... , desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.”. O que consta à fl. 283, a ciência do Autuado.

Assim, pelo expendido, tanto pelas preliminares de nulidade suscitada pelo Defendente ultrapassadas, quanto pela constatação de que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma

compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi verificada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, fica patente que o PAF está revestido das formalidades legais e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I e IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, que pudesse inquinar de nulidade do presente lançamento.

No que concerne à solicitação da Defesa para realização de diligência e de produção de prova pericial, indefiro o pedido, com lastro nas alíneas “a” e “b”, dos incisos I e II, do art.147 do RPAF-BA/99. Esclareço que não considero imprescindível para o deslinde da questão, haja vista se tratar de tema recorrente e sedimentado neste CONSEF, bem como por ter sido suficientemente explicado pela defesa. Entendo que os elementos já contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção dos julgadores, bem como, a prova dos fatos questionados independe do conhecimento especial de técnicos.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de seis infrações à legislação baiana do ICMS, consoante descrição circunstanciada e indicação da multa enunciadas no preâmbulo do relatório.

As Infrações 05 e 06 não foram objeto de impugnação, por isso, fica mantida a autuação em relação a esses dois itens do Auto de Infração.

A Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de junho a novembro de 2014 e janeiro a maio de 2015, conforme demonstrativo às fls. 12 e 13.

O Impugnante contestou a inclusão do item “Big Bags” no levantamento fiscal desse item da autuação, afirmando não se tratar de bem do ativo e sim de material de embalagem, pois sustentou se referirem a sacolas especiais utilizadas para o acondicionamento do minério para transporte até o cliente, e que por isso, pugnou pelo afastamento da exigência fiscal e aproveitamento dos correspondentes créditos, com base no previsto na alínea “b”, do inciso I, do art. 309 do RICMS-BA/12.

O Autuante, em sua informação fiscal, refutou o pedido do Impugnante para reclassificação dos “Big Bags”, como sendo material de embalagem e não como sendo bem do ativo permanente, haja vista que se trata contêiner industrial de tecido para armazenar e transportar o minério, mas com retorno para novas utilizações, pelo que, a sua natureza não se configura como sendo embalagem, pois, se assim fosse acompanharia uma única vez para o cliente, ou seja, definitivamente sem retorno ao estabelecimento autuado.

Em manifestação acerca da informação fiscal, o Autuado frisou, que não obstante a vedação da utilização de crédito decorrente da reutilização dos referidos “Big Bags”, a admissão dos referidos créditos é necessidade incontroversa, por não encontrar respaldo legal na legislação baiana o procedimento adotado pela fiscalização.

Constatado que resta evidenciado nos autos, que embora os “Big Bags” exerçam a função de acondicionamento do minério para transporte protegendo o níquel, e sem os quais não poderia ser transportado até o cliente, como assinalou o Autuado, o fato de serem os mesmos reutilizados, desnatura completamente a sua condição de material de embalagem na forma estatuída pela legislação de regência que considera como sendo embalagem invólucro que acompanha definitivamente a mercadoria, ou seja, irretornável. Eis que, a reutilização desses contêineres, lhe confere uma nítida caracterização de bens do ativo destinados a consecução do processo de extração mineral do estabelecimento autuado.

Assim, nos termos expendidos, comungo com o entendimento esposado pelo Autuante, ao classificar como sendo os “Big Bags” como sendo bem integrante do ativo, portanto, deve ser mantida a glosa.

O Defendente alegou também que não foi considerado pelo Autuante o seu direito ao crédito na proporção de 1/48 mês a mês, ou seja, não aplicou as normas destinadas ao creditamento nas aquisições de bens do ativo imobilizado. Aduziu ainda o Defendente, que a fiscalização deveria ter realizado a recomposição de sua conta gráfica promovendo a dedução dos valores creditados no período.

Não acato a alegação defensiva, considerando que em relação ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive, quanto aos limites ou condições para utilização de créditos fiscais. Neste caso, a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada pelo contribuinte no próprio mês em que se verificar o direito à utilização do crédito, inexistindo previsão legal para utilização do crédito fiscal antes do próprio mês em que se verificou o referido direito à sua utilização.

Quanto ao crédito fiscal de ICMS, decorrente de entradas de mercadorias no estabelecimento, destinadas ao ativo permanente, o valor mensal a ser apropriado deve ser calculado com base na proporção das operações e prestações tributadas sobre o total das operações de saídas e prestações de serviço efetuadas no mesmo período, nos termos do §6º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96.

Não se trata de simples cumprimento de obrigação acessória, haja vista que, em se tratando de fruição ou reconhecimento de crédito fiscal, que depende de condição (inclusive quanto à proporcionalidade das operações tributadas), não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido.

Consigno, que a simples escrituração do crédito fiscal que a empresa não tinha direito configura utilização indevida, mesmo que possua direito à restituição de algum indébito.

Saliento, que os valores exigidos nesse item da autuação, afiguram-se devidamente comprovados no demonstrativo acostado às fls. 12 e 13, logo, entendo que não deve prosperar a alegação da Defesa, de que seria necessária a recomposição da conta gráfica do estabelecimento autuado.

No presente caso, como restou comprovado que a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto, concluo pela subsistência da exigência fiscal da Infração 01.

Infração 02 - trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de junho de 2014 a dezembro de 2015. Demonstrativo às fls. 14 a 28 do PAF.

Resulta, portanto, o levantamento fiscal, da glosa dos referidos créditos do ICMS, os quais, em se confirmando, a premissa de tratar-se de aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, não daria direito ao crédito fiscal apropriado pelo Impugnante.

A Infração 04 decorre da Infração 02, pois em se confirmando a acusação fiscal da primeira, de que, de fato, as mercadorias objeto da glosa de crédito fiscal foram adquiridas para fins de uso e consumo do estabelecimento. Dessas aquisições, quando realizadas em outro Estado, nasceria a obrigação do recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Sendo este, por conseguinte, o objeto da Infração 04.

Assim, fica patente nos presentes autos, que o cerne da questão a ser dirimida, portanto, reside na definição quanto à correta classificação contábil tributária, em relação às aquisições das mercadorias que o Autuante entendeu destinar-se ao uso e consumo do estabelecimento.

Em sede de Defesa, o Impugnante concentra seu argumento, com o objetivo de se eximir da glosa de créditos e da falta de pagamento da diferença de alíquotas, aduzindo que os itens de mercadorias arroladas no levantamento fiscal se constituem de aquisições de produtos intermediários, os quais, consoante previsão expressa na alínea "b", do inciso I, do art. 309 do RICMS-BA/12, se constitui crédito fiscal do estabelecimento adquirente.

O Autuante, ao proceder a informação fiscal, registrou que o Defendente pleiteia que os produtos destinados ao seu uso e consumo, elencados no levantamento fiscal das Infrações 02 e 04, sejam classificados com produtos intermediários. Manteve a autuação, explicou que não procede a pretensão defensiva, tendo em vista que apesar desses produtos estarem vinculados ao processo produtivo do estabelecimento autuado e se desgastarem, não são consumidos e não consumidos de imediato, sofrendo apenas a deterioração pelo seu uso ao longo do tempo. Sustentou que os itens arrolados se configuram aquisições de partes e peças de reposição de equipamentos necessárias em face do desgaste, comum das peças decorrentes do uso definidos como sendo material de uso e consumo.

Assim, fica patente nos presentes autos, que o cerne da questão a ser dirimida, nas Infrações 02 e 04, portanto, reside na definição quanto à correta classificação contábil tributária, em relação às aquisições das mercadorias que o Autuante entendeu destinar-se ao uso e consumo do estabelecimento. Ou, se configuram produtos intermediários, como aduz o Impugnante.

O conceito contábil de produtos intermediários, é atribuído aos itens que participam diretamente do processo produtivo interagindo com as matérias-primas, nele são consumidos, porém, não se incorporam ao produto final fabricado, salvo resíduos indesejáveis.

Como já abordado no enfrentamento da preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante, os itens arrolados no levantamento fiscal se constituem de graxa, óleo lubrificante, partes e peças de reposição.

Depois de compulsar as peças que integram o contraditório em torno desses dois itens da autuação, verifico que os créditos glosados se relacionam a vários itens, cujo consumo ocorre periodicamente por força das atividades de manutenção desenvolvidas pela empresa.

Esclareço, que a jurisprudência deste CONSEF, segue no sentido de considerar material de uso e consumo as aquisições de mercadorias não integradas ou não consumidas em processo de industrialização, partes peças de reposição, graxas e óleo lubrificante, com lastro normativo na legislação de regência - o inciso II, do art. 21 da Lei Complementar 87/96, e inciso I, do §4º, do art. 29 da Lei 7.014/96.

Sob esse prisma, o processo industrial é como sendo como um conjunto sistematizado de procedimentos e operações envolvendo transformações químicas, físicas e/ou mecânicas de produção, usando produtos, máquinas, energia e trabalho humano, objetivando transformar e/ou combinar as matérias-primas, para produzir uma mercadoria nova.

Estribada nessa concepção, é que se consolidou o entendimento reiterado nas decisões prolatadas pela 2ª Instância deste CONSEF, de só permitir o aproveitamento do crédito do ICMS nas aquisições de mercadorias que forem utilizadas diretamente no processo produtivo, assim entendidas, aquelas mercadorias identificáveis diretamente em cada unidade produzida, por compor o produto final, ou relacionadas a estes que concorrerem

diretamente para sua modificação física ou química.

Consigno também, que não deve prosperar a alegação da defesa de que o aproveitamento dos créditos deve ser reconhecido como legítimo, em razão de o produto final ser destinado à exportação, haja vista que o direito para utilização de crédito fiscal nas entradas de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento somente entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 2020, consoante previsão expressa no inciso I, do art. 33 da LC nº 87/96.

Pelo expendido, afasto a alegação defensiva de que partes e peças de reposição poderiam ser consideradas como produto intermediário, haja vista que as peças de reposição não são custo do processo de fabricação, uma vez que se trata de produtos para fins de manutenção de máquinas e equipamentos, e por isso, são tratados como despesas de fabricação e não geram crédito de ICMS.

Portanto, comprovadas que estão as irregularidades apuradas por meio do levantamento fiscal, concluo pela subsistência das Infrações 02 e 04.

Infração 03 - cuida da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de junho de 2014 a dezembro de 2015, consoante demonstrativo às fls. 14 a 42.

Em suas razões de defesa, o Impugnante sustentou que a premissa fiscal está equivocada, pois as aquisições arroladas no levantamento fiscal de graxas e óleos lubrificantes não se destinavam à revenda, uma vez que foram empregadas em seu processo produtivo para o funcionamento do maquinário. Asseverou que não procede a acusação fiscal de que as aquisições desses produtos tenham sido para consumo do estabelecimento, uma vez que se trata de legítimos produtos intermediários do estabelecimento autuado.

Assim, como já explicitado no enfrentamento da Infrações 02 e 04, a aquisição de graxas e óleos lubrificante na condição de material de uso e consumo, a utilização do imposto destacado como crédito, nesses casos somente será possível a partir de 1º de janeiro de 2020, de acordo com o inciso I, do art. 33, da LC nº 87/96.

No que diz respeito às alegações de inconsistências no demonstrativo de apuração apontadas pelo Defendente, consigno, na forma como já explicitado no enfrentamento das preliminares de nulidades suscitadas, que foram acolhidas e retificadas pelo Autuante que, com base nas comprovações apresentadas elaborou novo demonstrativo que colacionou às fls. 276 a 280, que reduziu o valor do débito para R\$304.550,24, tendo sido dado vistas ao Impugnante, fl. 283.

Assim, acolho o novo demonstrativo de débito elaborado pelo Autuante.

Concluo pela subsistência parcial da Infração 03.

No que diz respeito à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade, saliento que a multa aplicada, encontra-se prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, de acordo com o disposto no inciso I, do art. 167 do RPAF-BA/99.

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa imposta, deixo de acatá-lo, uma vez que esta instância de julgamento não possui competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade imposta.

Por fim, o autuado pede que, sob pena de nulidade, todas as correspondências processuais devem ser encaminhadas para o endereço do patrono do sujeito passivo. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF-BA/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os recolhimentos efetuados.”.

Inconformado com a decisão da 3ª JJF, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, fls. 402 a 427 com base no art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, onde inicialmente firma a tempestividade, transcreve as infrações, relembra resumidamente suas arguições de defesa, refere-se ao resultado do julgamento para em seguida apresentar suas razões preliminares para a reforma do acórdão.

Alegando ausência de individualização da aplicabilidade dos materiais adquiridos no seu processo produtivo, art. 28, § 4º do RPAF/99, diz que as exigências contidas nas infrações 01 e 02, referentes ao uso indevido de crédito fiscal decorrente das entradas de bens destinados ao ativo fixo e de uso e consumo, e ainda decorrente de mercadorias adquiridos com o ICMS-ST pago, nas

infrações 03 e 04, pela falta de recolhimento do ICMS-DIFAL, compõem a autuação que padece de graves vícios de motivação, não tendo a fiscalização apresentado os critérios empregados para estas classificações ou a descrição das características e suas aplicações no processo produtivo do estabelecimento.

Aduz que sem isso, é impossível verificar a subsunção dos fatos à norma tributária supostamente vulnerada, fato ignorado pela decisão recorrida, que se limitou a sustentar que não houve nulidade nos autos.

Explana acerca do ato administrativo, especialmente aquele que impõe sanções e gravames patrimoniais aos administrados, no sentido que deve sempre se fazer acompanhar de motivação exaustiva dos fatos e fundamentos jurídicos, impondo que o fiscal não atue de acordo com a sua vontade, mas, de acordo com o interesse público, devendo motivar toda e qualquer decisão.

Lembra que o dever de motivar os atos administrativos oportuniza a observação dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, pois aos interessados fica aberta a possibilidade de contestar as razões que fundamentaram a atuação e de apresentar pontos de vista possivelmente desconsiderados pela autoridade administrativa.

Afirma que assim agiu a fiscalização nas imputações quando deixou de descrever as funções dos bens no processo produtivo do estabelecimento, e simplesmente procedeu com as glosas dos créditos de ICMS, portanto, o deixou sem fundamento técnico e fático que permitisse a conclusão de que os materiais adquiridos são intermediários, portanto, entende ter havido afronta a Lei Maior e também ao art. 28, § 4º do RPAF/99, reproduzido.

Transcreve trecho o voto proferido no julgamento, para demonstrar que a decisão não reconheceu as limitações que lhe foram impostas pela autuação.

Aponta que ao contrário da fundamentação, fato é que se a fiscalização não logrou êxito em apresentar as razões técnicas para a autuação, o procedimento de lançamento ocorreu de forma incorreta e não observou os dispositivos legais. Seguir neste raciocínio gera grave insegurança jurídica, uma vez que seria permitido aos agentes fiscais lavrarem autos cada vez menos atentos à realidade fática do processo produtivo dos contribuintes, até porque, deve-se analisar cada produto na realidade produtiva do usuário.

Sinaliza que a falta de individualização da aplicabilidade dos materiais adquiridos no seu processo produtivo somente dificulta e restringe sua defesa, que passa a assumir o ônus probatório para descaracterizar a definição dada a cada item, como bem de uso e consumo ou ativo imobilizado, através de exaustivas demonstrações técnicas da aplicação de cada um na cadeia de produção, determinante para sua correta classificação, enquanto o Fisco promove autuação genérica, sem levar em conta as especificidades do processo produtivo.

Aponta que o correto enquadramento de determinada mercadorias como produto intermediário, de uso e consumo ou do ativo imobilizado, não decorre de uma atividade puramente mental, mediante simples juízo, pois, para que a atividade classificatória seja realizada de forma adequada, com respeito aos direitos fundamentais processuais do contribuinte, é necessário a apuração individual e a circunstância da funcionalização de cada um desses itens no processo produtivo em que é aplicado.

Conclui não ser possível extrair conclusões pré-estabelecidas sobre determinado produto, como por exemplo, das partes e peças de máquinas e equipamentos que, a depender de sua importância relativa no processo produtivo, podem assumir classificações variadas.

Defende que tais ilações são aplicáveis ao caso concreto, onde foram glosados créditos fiscais decorrentes de entradas tributadas, não apenas de peças e partes de equipamentos e máquinas com variadas e complexas atuações no processo de extração mineral, como de notórios produtos, sinalizando, com desalabro, um absoluto despreço pelas singularidades do seu processo produtivo.

Ressalta que a pesquisa e a demonstração das características e da exata função de cada bem

adquirido no processo produtivo e em que é aplicado, consubstancia-se em exigência inafastável, vinculada aos princípios da motivação dos atos administrativos, da ampla defesa e da ampla instrução probatória (MS 26358, STF).

Salienta que sendo o lançamento um ato administrativo plenamente vinculado, é imperioso que se tenha como balizas a existência dos motivos previstos na lei e a sua demonstração, para garantir a ampla defesa e contraditório ao contribuinte.

Transcreve os artigos 2º e 28 do RPAF/99, para frisar ser dever de motivar o ato administrativo, assim como a verdade material, impõe a administração fazendária o dever de provar, o que não foi observado no caso em análise.

Conclui que pelo exposto, a decisão merece imediato reparo, de modo a serem cancelas as infrações 01, 02, 03 e 04, por carência de motivação e cerceamento de defesa, sob pena de afronta aos artigos 5º, inc. LV e 150, inc. I da Constituição Federal, artigos. 3º, 97 e 142, parágrafo único do CTN, bem como ao art. 28, § 4º, inc. II do RPAF/BA, conforme reiterada jurisprudência deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia.

Ao tratar do mérito, aborda a improcedência das infrações 01, 02, 03 e 04 por legitimidade dos créditos de ICMS aproveitados, tirados de entradas tributadas de produtos intermediários, pois diz ter demonstrado, inclusive mediante a juntada de planilha descritiva da funcionalidade dos bens adquiridos – Doc. 06, parcela substancial das aquisições autuadas que se referem a entradas de produtos intermediários do estabelecimento.

Indica que a primeira razão no mérito, para o cancelamento das exigências fiscais, está na improcedência da premissa adotada pela fiscalização quanto a classificação dos bens adquiridos, posto que uma parcela substancial das aquisições referem-se a entradas de produtos intermediários do estabelecimento, que desempenham funções essenciais ao processo produtivo em que são aplicados, nele consumidos, em contato direto com o produto mineral, restando ao final de curto prazo de aplicação, exauridos em sua finalidade, sendo, portanto, legítimos os créditos apropriados, nos termos da legislação estadual e nacional do ICMS.

Passando a abordar o princípio da não-cumulatividade do ICMS, frisa ser a legitimidade do creditamento a principal característica deste, operacionalizada por meio da técnica de créditos sobre entradas e débitos sobre saídas e aborda posicionamento do Supremo Tribunal Federal que diz ter deixado claro que o princípio da não-cumulatividade: (1) é norma que supõe o regime do crédito físico, mas poderá suportar o crédito financeiro. Ou seja, a norma constitucional está dotada de núcleo, definido e autoaplicável de longa tradição no direito brasileiro. Tal núcleo é preenchido pelo regime do crédito físico, já operacionalizado desde o Decreto-Lei nº 406, intangível e irredutível por meio de lei complementar; (2) na Constituição, é, mais amplo, comportando expansão legal, fora daquele núcleo mínimo, sendo com ele compatível o regime de compensação financeira que, não obstante, não é autoaplicável, dependendo sua implementação da disciplina que lhe der a lei complementar.

Conclui que assim, é preciso fixar para o presente caso: não é possível reduzir, mutilar ou deformar o crédito físico, sob pena de afrontar o núcleo mínimo do princípio da não-cumulatividade, já determinado e especificado na Constituição. Não se pode aceitar a restrição de forma ainda mais rígida pela fiscalização, estornando créditos legítimos tomados pelo contribuinte na aquisição de produtos intermediários, no exercício de direito subjetivo de matriz constitucional.

Cita jurisprudência do STF cujo entendimento é de que na garantia mínima do crédito físico, o creditamento do ICMS na indústria pode ser feito sobre entradas de diferentes espécies de bens: (i) matérias primas, que se integram à estrutura físico-química do produto em fabricação; (ii) materiais de embalagem que não integram a estrutura físico-química do produto, mas, lhe servem de invólucro protetor; e, (iii) produtos intermediários, os quais integram o produto final (salvo em caráter residual), mas, imprescindíveis à sua obtenção, sendo consumidos e exauridos no processo produtivo.

Afirma que no caso concreto, grande parte dos produtos adquiridos pelo estabelecimento e que foram mantidos na decisão *a quo*, enquadram-se no conceito de produto intermediário: são essenciais ao processo da lavra mineral, pois, sua falta implica na descontinuidade do processo produtivo; são consumidos de forma imediata, diretamente na linha de produção, inclusive em contato físico com o minério, restando ao final de curto prazo, exauridos ou inutilizados em sua finalidade.

Conclui que a manutenção parcial da autuação, nos moldes de como consta na decisão recorrida, não há de ser admitida por este CONSEF, devendo o saldo remanescente integralmente ser cancelado, afastando-se por completo qualquer apontamento de que os itens mantidos não se configuram como produtos intermediários.

Aduz que à luz da Constituição, da Lei Complementar nº 87/96 e do RICMS/BA, art. 309, são dois os elementos indispensáveis à caracterização jurídica dos produtos intermediários: (i) essencialidade relativamente à realização do objeto social da empresa; e, (ii) consumo imediato, com aplicação direta (não mediada) no processo produtivo empreendido, e integral, com exaurimento do produto em sua finalidade, sem implicar necessariamente em seu desaparecimento físico.

Complementa que para adequação ao conceito, exige-se que o consumo ou a inutilização do bem não decorra de simples desgaste natural, mas, que sua degradação seja precipitada ou acelerada pela aplicação do produto intermediário no processo produtivo.

Ensina que consumo imediato significa utilização direta do produto intermediário no processo produtivo, lembrando que o imediatismo exigido não significa consumo instantâneo, mas, sim aplicação direta do produto intermediário na linha de produção, e imediato é aquilo mediado por algo, isto é, aquilo que é aplicado diretamente.

Salienta que a decisão manteve parte da glosa de créditos tomados na aquisição de bens que, notoriamente, são classificados como intermediários na indústria extrativa, a exemplo de ANÊIS WEIR, BARRA HELICOIDAL, BARRA DE ALIMENTAÇÃO, BUCHAS PROTETORAS E DISTANCIADORAS, CACHIMBO, CONJUNTO ESPELHO ALIMENTAÇÃO E DESCARGA, CORTINA METSO, GRAXAS, GRELHAS, MANDÍBULA METSO, MANTAS, ÓLEOS, PLACAS etc. - Doc. 06 - descrição dos materiais glosados.

Fala que o acórdão traz pertinente análise acerca da natureza dos produtos intermediários e dos bens de uso e consumo do estabelecimento, contudo, diz ser necessário analisar a aplicação de cada item na sua cadeia produtiva, visto que, diante da forma como interage em cada caso, pode ter uma ou outra natureza.

Conta que se dedica a lavra e processamento de níquel extraído de mina localizada no Município de Itagibá/BA e descreve o seu processo produtivo, sendo composto das seguintes etapas: (i) extração das rochas de níquel onde são utilizados explosivos, caminhões fora de estrada, tratores e escavadeiras; (ii) usina ou planta: fase complexa da produção, deflagrada no (a) Pátio de Britagem. Através do sistema de correias, o minério é (b) transportado, por meio do trabalho das bombas de polpa até o moinho SAG e, caso não atinja o tamanho ideal, passa por uma (c) britagem suplementar. Então todo o material é levantado por placas. Caso o minério já tenha alcançado o tamanho definido, passa pelas grelhas, que sofrem desgaste para ser conduzido ao (d) Moinho de Bolas, composto por revestimento de borracha, bases de borracha e corpo moedor (esferas bolas de aço), cujo desgaste é de 600 gramas por tonelada de minério moído, para que seja depositado no tommel do moinho utiliza-se diversas barras, que entram em contato direto com o material. O moinho é revestido por um conjunto de espelhos de alimentação essencial para a moagem e ajudam a produzir o atrito para que ela ocorra. Na fase (e) poupa, o resultado do processo produtivo é classificado e encaminhado a subsequente (h) flotagem, voltada ao aumento do teor de níquel. O minério passa pela fase (i) de espessamento e é conduzido à (j) etapa final ou estocagem, em que a água presente no minério é separada e a massa seca estocada ou embarcada nos caminhões, conforme fluxograma que apresenta.

Complementa pelo exposto que o emprego, de diversos itens glosados são essenciais para os

procedimentos e, inclusive, são consumidos durante sua frequente realização (desgaste), não tendo a decisão recorrida, sequer procurado examinar a aplicação técnica de tais itens no processo relatado.

Apresenta como exemplo a MANDÍBULA METSO, que diz ter sido erroneamente classificada pela fiscalização como bem de uso e consumo, sendo de fato material intermediário, pois consiste em uma placa fixada na zona de britagem, responsável pela quebra das rochas a qual se desgasta com o procedimento, em razão do atrito, que é notado pelo desgaste da CHAPA METSO, igualmente classificada pela fiscalização como bem de uso e consumo, mas que reveste o britador, e, no seu contato direto e necessário com o material para a sua britagem, é corroída. Todas claramente essenciais ao processo produtivo.

Plota fotos de outros materiais para demonstrar o que entende como classificação equivocada da fiscalização, como as MANTAS METSO e LAROX, placas de moinho (alimentação ou descarga), lembrando que todo o maquinário necessita de lubrificação com óleos e graxas essenciais para o seu funcionamento.

Reafirma que os bens erroneamente taxados pela fiscalização e mantidos no acórdão, como de uso e consumo (infrações 02 e 04) ou ainda como bens do ativo permanente (infração 01) são diretamente utilizados no processo produtivo enquadrando no conceito de produto intermediário, pois, (i) são dotados de curta vida útil, se exaurindo em menos de um ano; (ii) são consumidos imediatamente no processo produtivo; e, (iii) são essenciais ao processo produtivo, isto é, são imprescindíveis à realização da atividade fim da empresa.

A respeito das infrações 02 e 03, onde decidiu-se pela procedência total, estão em discussão produtos como: ÓLEO LUBRIFICANTE, MANGOTE, PARAFUSO, PLUGUE, MANTA, PLACA, GRAXA, BORRACHA, PINO CHUMBADOR, SEGMENTO, PLACAS, dentre outros, alerta que se faz necessário destacar a necessidade de reforma da decisão recorrida especificamente no que diz respeito a manutenção dos citados itens, na medida em que se adequam exatamente ao conceito de produtos intermediários.

Diz que da mesma forma estão os ANÉIS (WEIR), os quais atuam como anéis de desgaste necessários para fixar buchas protetoras no processo de moagem do produto em elaboração, entrando em contato direto com o minério em processamento e se desgastando intensa e rapidamente.

Afirma que o CONSEF não somente já se posicionou de forma favorável ao entendimento de que os anéis utilizados pela empresa são de fato produtos intermediários, como também para parafusos e pinos utilizados no processo produtivo - Acórdão nº 0152-03/12.

Portanto entende que sem prejuízo dos demais itens remanescentes na autuação, também é importante a exclusão dos óleos, sem os quais o processo produtivo não teria qualquer êxito. A utilização do óleo como produto intermediário, inclusive, já fora reconhecida pelo CONSEF, conforme acórdão reproduzido – Acórdão CJF nº 0509/01.

Salienta que a infração 03 não detém quaisquer razões em remanescer, tendo em vista que, a despeito de ter colacionado bens adquiridos sob a sistemática da substituição tributária, se uma vez reconhecidos como efetivos produtos intermediários, correto seria o creditamento correspondente quando de suas entradas. Isso porque, ao passo que a empresa utiliza aquelas mercadorias em seu processo produtivo, não as revendendo, o tributo suportado na aquisição destes insumos lhe permite o repasse dos valores para seus clientes que vierem a adquirir os produtos elaborados, sob pena de clara afronta a não-cumulatividade tributária.

Assim, diz não haver sentido jurídico ou fático em se entender que os materiais autuados sejam alheios à sua atividade principal, e, caso a fiscalização tivesse se preocupado com a devida motivação do Auto de Infração, tendo tomado o cuidado de verificar a funcionalização dos bens glosados no processo produtivo, não teria cometido os diversos equívocos e o lançamento fiscal não existiria.

Acrescenta que diante da ausência de qualquer análise pormenorizada das características e da funcionalização de cada um dos bens glosados, pugna pela reforma do acórdão proferido, devendo ser considerada a correta classificação jurídico-contábil dos produtos intermediários fiscalizados e integralmente canceladas as exigências relativas às infrações 01, 02, 03 e 04.

Pugna também para que, durante o desempenho desse trabalho de categorização dos bens adquiridos, os Julgadores, caso não reconheça tratar-se de produtos intermediários, se atentem para a possibilidade de reenquadramento de bens tidos pela fiscalização como de uso e consumo para a categoria de ativo imobilizado.

Defende a improcedência da infração 01 quanto as BIG BAGS, aduzindo que as exigências merecem ser revisadas, visto que uma grande parcela dos bens adquiridos, em que pese sua classificação pela fiscalização como bens do ativo imobilizado, são produtos intermediários, sendo outros ainda materiais de embalagem, que dão direito de crédito apropriável à vista no registro da apuração do ICMS nos exatos termos dos arts. 227 e 309 do RICMS/BA.

Destaca o emprego de materiais específicos, utilizados na proteção para transporte do produto final: as BIG BAGS, erroneamente tachadas pela fiscalização como direcionados ao ativo permanente (infração 01). Esclarece que são sacolas especiais utilizadas para o condicionamento do minério para transporte até o cliente, enquadrando-se perfeitamente ao conceito de material de embalagem, pois, servem de invólucro protetor do produto final, apesar de não integrarem a sua estrutura físico-química, estando, portanto, incluídas na hipótese do art. 309, inc. I, alínea “b” do RICMS/BA, expondo imagens ilustrativas do produto.

Contudo, frisa que a decisão recorrida manteve o entendimento da fiscalização de que as BIG BAGS não poderiam ser consideradas como materiais, devendo serem considerados bens do permanente, uma vez que a empresa promoveria sua reutilização. No entanto, adverte que de fato a suposta reutilização não descaracteriza as BIG BAGS como material de embalagem, ao contrário do sustentado pela decisão recorrida. Isso porque, a suposta vedação ao creditamento decorrente da reutilização dos materiais de embalagem, como sustentado pela Junta *a quo*, não encontra respaldo legal em qualquer regulamento baiano, razão pela qual a admissão dos respectivos créditos é de necessidade incontroversa na hipótese em apreço.

Acrescenta que o retorno das embalagens não ocorre em todas as operações, de forma irrestrita, como afirmado pela fiscalização, mas sim, somente naquelas em que os clientes adquirentes assim autorizam.

Assevera que as BIG BAGS são sim as embalagens utilizadas para o transporte do produto até o cliente, não havendo qualquer restrição na legislação que impeça a reutilização desse bem quando assim for possível ao contribuinte. Nesse sentido, restando caracterizada a natureza dos produtos mencionados, com base no art. 309, inc. I, alínea “b” do RICMS/BA, requer o afastamento das exigências fiscais, reconhecendo-se, portanto, o direito ao aproveitamento de créditos decorrente das BIG BAGS.

Ainda relativamente a improcedência da infração 01, referindo-se a legitimidade da recuperação fracionada do imposto pago na aquisição de bens do ativo imobilizado, art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, afirma, ainda que se admita que os itens glosados no Anexo I do Demonstrativo - Doc. 05, correspondentes à infração 01, sejam realmente produtos adquiridos para compor o ativo imobilizado, o que se admite apenas por cautela, a parcela exigida deve ser revista, com a reformulação da conta gráfica no período autuado, reconhecendo-se a legitimidade dos créditos apropriados, a cada mês, na fração de 1/48 sobre o percentual de saídas tributadas face às saídas totais do estabelecimento, na forma do art. 20, § 5º da Lei Complementar nº 87/96, se uma vez sedimentado o entendimento de que as mercadorias autuadas são de fato bens do ativo imobilizado do estabelecimento.

Ensina que a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu dois requisitos na perquirição da legitimidade de créditos escriturais do imposto: (a) que os bens adquiridos sejam do ativo permanente, e (b) que sejam bens não alheios à atividade do estabelecimento. Como a legislação

do ICMS baiano não enuncia o conceito de bens do ativo imobilizado, recorre à legislação do imposto de renda e Lei nº 6.404/76, em seu art. 179, que copia, trazendo doutrina sobre o tema.

Ressalta que os materiais incluídos na infração 01 envolvem, além das BIG BAGS, ESTEIRA KOMATSU, ROTOR WEIR, CORREIA METSO, MOTOR METSO, CORREIA TRANSPORTADORA, CÂMERA EXILIM, aos quais, ao menos, haveriam de ser considerados como componentes, partes e peças de uso específico, máquinas e equipamentos em que empregados, evitando a descontinuidade do processo de beneficiamento do minério explorado da mina.

Reproduz ementa do voto no julgamento do Auto de Infração nº 2068300014/13-9 onde afirma que o CONSEF admitiu a possibilidade do creditamento referente a componentes, partes e peças de equipamentos cuja aplicação resulte em aumento da vida útil do maquinário.

Relata que o setor contábil elaborou demonstrativo anexado aos autos - Doc. 06, que descreve parte dos produtos glosados pela fiscalização, com a indicação de sua vida útil, função e local de aplicação, salientando ainda sua essencialidade para o processo produtivo do estabelecimento, não deixando dúvidas quanto à legitimidade da escrituração dos créditos em questão, demonstrando, de forma inequívoca, a impossibilidade de sua classificação como bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme conceito do art. 310, inc. IX do RICMS/BA.

Conclui que relativamente as aquisições de bens do ativo, cujo crédito foi apropriado à vista, sem observar a forma de creditamento prevista na legislação, as exigências fiscais devem ser reformuladas, descontando do crédito tributário os valores legitimamente apropriados, com o respeito ao fracionamento em 48 parcelas sobre a proporção mensal das saídas tributadas frente às saídas totais do estabelecimento, devendo ainda, intimar do fiscal autuante para, verificando a correção da conduta, ainda que parcial, reformule a exigência.

Pretende que se reconheça a legitimidade da recuperação fracionada do imposto pago na aquisição de bens do ativo imobilizado, verificando-se ainda se as partes e peças fiscalizadas perfazem as condições de produtos intermediários e que seja autorizado a manutenção dos créditos, na proporção de 1/48 por período.

Ao tratar o terceiro item do Auto de Infração, assim como foi feito em sua impugnação, destaca que as rubricas do Anexo III do Demonstrativo do AI - Doc. 05 constitui-se basicamente, em óleos lubrificantes e graxas, todos empregados no maquinário utilizado para a produção do níquel.

Garante que a destinação dada aos bens nesta parte do lançamento foi única e exclusivamente a de integrar o processo produtivo, pois trata-se de materiais essenciais para o funcionamento do seu maquinário, imprescindível, para a efetivação da britagem, moagem, redução em fornos, lixiviação amoniacal, filtragem e secagem de minerais para ao final, extrair-se o produto níquel. Ou seja, trata-se de legítimos produtos intermediários ou secundários empregados necessariamente para a consecução da sua atividade.

Portanto, diz está correta em aproveitar os créditos fiscais relativos às mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, glosados no item 03, devendo essa infração ser integralmente cancelada, vez que todas as mercadorias glosadas foram adquiridas única e exclusivamente para emprego no processo produtivo, enquanto legítimos produtos intermediários utilizados para lubrificar o maquinário da indústria.

Lembra que a Constituição Federal no art. 155, § 2º, alínea "a", garante imunidade às operações que destinem mercadorias ao exterior, assegurando a manutenção dos créditos de ICMS das operações anteriores à exportação, onde, o legislador complementar buscou incentivar a exportação de produtos industrializados, antecipando, em se tratando de saídas para o exterior, a eficácia do preceito que autoriza o creditamento de entradas de materiais de uso e consumo adquiridos pelo contribuinte, conforme artigos 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96, reproduzido e com isso, incentivar as exportações da indústria brasileira para o desenvolvimento econômico e social do país.

Diz que a argumentação veiculada na decisão recorrida para rejeitar o pleito, se mostra incabível

na medida em que não se está pleiteando o direito de crédito de bens de uso e consumo na forma tão prometida, contudo, sempre adiado, prevista no art. 33, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, mas sim, a aplicação efetiva do art. 20, inc. I, c/c art. 21, § 2º da citada lei.

Entende que em momento algum há impedimento a aplicação do art. 20, inc. I c/c art. 21, § 2º da LC, uma vez que o que está previsto quanto a este ponto, é a desnecessidade de realização de estorno de créditos nas hipóteses do contribuinte promover a exportação das mercadorias produzidas.

Requer novamente, em caráter subsidiário, sob pena de infringência à LC 87/96, a declaração da legitimidade da apropriação dos créditos glosados (infrações 02 e 04) na proporção das exportações, frente às saídas totais, com o refazimento da conta gráfica.

Quanto a infração 04, registra que não há diferencial de alíquotas a recolher relativo aos produtos adquiridos de outras unidades da Federação se consagram à aplicação direta e integral no processo produtivo, quando sejam considerados produtos intermediários, que se provados, não há outra conclusão a chegar senão a de que não há diferencial de alíquotas de ICMS devido, conforme jurisprudência do CONSEF firmada nesse exato sentido - Acórdão CJF nº 0186-11/02, copiado.

Pede o cancelamento da exigência de ICMS-DIFAL sobre as entradas que comprovadamente, sejam de produtos intermediários.

Diz que buscou demonstrar que as premissas tomadas pela fiscalização para classificação das mercadorias adquiridas pelo estabelecimento no período fiscalizado, estão equivocadas.

Afirma que uma parcela significativa dos créditos do imposto glosados nas infrações 01, 02 e 03 foram apropriados na aquisição de produtos intermediários e as notas de aquisições autuadas na infração 04 acobertaram entradas interestaduais de produtos intermediários, sobre as quais não há DIFAL a recolher.

Contudo, caso, este órgão julgador administrativo repute insuficientes os elementos de prova trazidos aos autos, reafirma ser imprescindível a realização de diligências e produção de prova pericial a fim de se apurar a exata aplicabilidade dos bens adquiridos no processo produtivo.

Apresenta os quesitos que entende de grande importância a ser respondido, e lembra que pedido de realização de diligências e prova pericial, encontra fundamento no art. 123 do RPAF/BA.

Transcreve a justificativa constante no acórdão para denegar o pedido de diligência, todavia, diz restar claramente demonstrado nos autos tratar-se de questão fática de índole técnica que prescinde a análise circunstanciada da funcionalização de cada bem adquirido no processo produtivo, sob pena de ofensa ao princípio da motivação dos atos administrativos.

Requer a revisão da decisão da 3ª JFJ deferindo o pedido de prova pericial para comprovar aquilo alegado e pede ainda que seja o recurso conhecido e provido de modo a reformar o acórdão no que tange a parcela mantida.

Subsidiariamente, pugna pelo cancelamento das penalidades aplicadas em razão da ausência de tipicidade na conduta da empresa e alternativamente pede, pelo menos, que a multa seja reduzida, tanto em respeito aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco, tanto em decorrência da ausência de dolo, fraude ou simulação.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Flaviano Britto - OAB/BA nº 27.833.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário tempestivamente interposto, em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0131-03/21-VD, julgando por unanimidade Procedente em Parte o Auto de Infração, que imputou ao contribuinte o cometimento de seis

infrações.

O Recurso voluntário ora apreciado contesta a Decisão de Primeira Instância, especificamente as infrações 01, 02, 03 e 04, que exigem o ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal referente a (1) mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente; (2) aquisição de material para uso e consumo; (3) mercadorias adquiridas com o pagamento do ICMS-ST; e (4) por falta de recolhimento do ICMS-DIFAL decorrente de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

Inicialmente, registro que o lançamento atende a todas as determinações legais e que o devido processo legal foi observado, cumpridos todos os prazos e formalidades processuais, e não encontro nenhum fato que possa ensejar inobservância aos princípios norteadores do processo administrativo fiscal, contemplados no RPAF/99.

Ressalto que no julgamento em primeira instância, foram apreciadas todas as questões suscitadas na defesa, cujas decisões tomadas encontram-se respaldadas em pressupostos legais e regulamentares, entendidos naquele momento como os mais apropriados para manutenção da autuação.

Em preliminar de nulidade, a Recorrente argui ausência de individualização da aplicabilidade dos materiais adquiridos no processo produtivo - art. 28, § 4º do RPAF/99 -, e que falta motivação dos fatos e fundamentos jurídicos que justifiquem a autuação, quando o fiscal deixou de descrever as funções de cada item no processo produtivo, procedendo com as glosas dos créditos de ICMS, deixou o lançamento carente de fundamentação técnica e fática.

Incontroverso, é o fato de que para ser válido todo ato administrativo deve ser motivado, se assim não for, o ato é nulo por vício de forma, insanável. Tal exigência tem sua gênese no princípio da transparência da administração pública, derivado do princípio da publicidade, que se baseia no princípio da indisponibilidade do interesse público.

A motivação consiste na declaração do motivo que determinou a prática do ato, ou seja, é a demonstração de que os pressupostos que autorizaram a prática do ato, efetivamente estão expostos, em outras palavras, a demonstração de que determinado fato aconteceu e de que esse fato se enquadra em uma norma jurídica que impõe ou autoriza a edição do ato administrativo que foi praticado.

A invalidação dos atos administrativos, ocorre não apenas quando os motivos elencados não existem ou se mostraram falsos, mas também quando deles não resultar na coerência da fundamentação exposta com o resultado obtido com a manifestação de vontade da Administração Pública.

Compulsando os autos, inclusive os demonstrativos impressos, fls. 12 a 94, e gravados em arquivo no CD, fl. 95, constato constar explicitada de forma clara e objetiva a motivação do lançamento em cada infração, estando presente a descrição da prática tida como contrária à legislação, a relação de todos os itens considerados em cada infração como material do ativo permanente, de uso e consumo, e as mercadorias com a antecipação tributária paga, assim como a indicação precisa de cada dispositivo legal e/ou regulamentar tido como infringido, compondo satisfatoriamente a motivação para a prática pela competente autoridade fiscal, do presente ato administrativo.

Tanto é verdade que a Recorrente demonstrou perfeita cognição de cada acusação posta, e seus motivos em sua peça impugnatória, e agora no Recurso Voluntário, combatendo todas as infrações de forma objetiva, abordando fatos e situações com detalhamento e precisão, apresentando os argumentos, que a seu juízo elidiriam as infrações.

Assim, rejeito as arguições de nulidade, e reitero, contrariamente ao entendimento da Recorrente, que no lançamento estão presentes todos os elementos previstos no § 4º, do art. 28 do RPAF/99.

Quanto ao pedido de realização de diligência ou de prova pericial, fica indeferido com base no art. 147, inc. I, alínea "a" e inc. II, alínea "b" do RPAF/99, tendo em vista que considero os

elementos contidos nos autos suficientes para a decisão da lide, e por considerar que a prova pretendida é desnecessária, em vista de outras produzidas.

E não se argumente que o indeferimento da diligência ou perícia resultará em cerceamento de defesa, haja vista que compete ao relator, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento a salvo de dúvidas ou incorreções, devendo nesse sentido decidir quanto à realização de diligência ou perícia, levando-se em consideração sua necessidade e possibilidade (art. 137, inc. I, alínea “a” do RPAF/99).

Sobre a matéria, a jurisprudência dominante é no sentido acima exposto, a exemplo do julgamento do REsp 299699/RJ RECURSO ESPECIAL 2001/0003763-1, cuja ementa segue parcialmente transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DEVEDOR CITADO POR EDITAL. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES AO REGISTRO GERAL DE IMÓVEIS, VISANDO A SABER DA EXISTÊNCIA DE BENS PARA PENHORA. INADEQUAÇÃO. COMPETÊNCIA DO ESTADO.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que manteve decisão interlocutória que, em processo de execução fiscal, indeferiu requerimento de expedição de ofício para o Cartório do Registro de Imóveis, para obtenção de informações sobre bens em nome da executada.

2. Ao juiz incumbe indeferir as diligências inúteis ou meramente protelatórias (art. 130, do CPC), quando existentes nos autos as provas suficientes ao deslinde da demanda. Não é o caso dos autos, visto que inexistente prova de possuir, ou não, a executada bens que possam servir à penhora.

3. Também compete ao juiz sopesar a necessidade das provas pleiteadas. É de livre convencimento do magistrado verificar e aquilatar qual pedido é de crucial importância ao deslinde do processo, assim como pesar quais deles podem ser atendidos através do Poder Judiciário e quais deverão ficar a encargo das partes.

4. Não é todo o indeferimento de prova ou de diligência que constitui cerceamento de defesa. Isto porque o direito processual não se apresenta como um non sense, posto que ao juiz cabe a direção do processo e, consequentemente, das provas e diligências solicitadas. A ele, o juiz, são outorgados maiores poderes, sempre na tarefa supletória na busca da verdade real. Para tanto, assim o fazendo - indeferindo um pedido de diligência -, deve ele fundamentar a sua decisão, demonstrando, de maneira clara e objetiva, a desnecessidade ou inconveniência do seu atendimento. In casu, a decisão foi por deveras fundamentada.

(...)

7. O recorrente não trouxe qualquer prova ou argumento no sentido de que o indeferimento da diligência requerida tenha incorrido em prejuízo real para si, em razão de que as partes não podem transferir ao juiz diligências que estão ao seu alcance.

8. Recurso improvido.

(REsp 299.699/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 05/04/2001, DJ 11/06/2001, p. 139).

Tampouco cabe o argumento de que o indeferimento da realização de perícia pela Junta de Julgamento não se justificou, e ainda ofendeu o princípio da motivação dos atos administrativos, posto que “...restou claramente demonstrado nos autos tratar-se de questão fática, de índole técnica, para cujo deslinde não se pode prescindir da análise circunstanciada da funcionalização de cada um dos bens adquiridos no processo produtivo autuado”.

Não é demais lembrar, que segundo a teoria dos motivos determinantes, o motivo apresentado como justificativa para a prática do ato vincula a sua validade. Ou seja, a existência da situação fática e jurídica que pode ser traduzida como motivo que fundamentou a execução do ato, é condição para que este seja considerado válido.

Se houver comprovação de que o fundamento fático e/ou jurídico é falso ou inexistente, o ato administrativo é nulo.

Não é o que se observa nos autos, uma vez que os motivos para o lançamento foram amplamente expostos na peça acusatória, não cabendo acolher o argumento de falta de motivação, substanciado exclusivamente na discordância do sujeito passivo quanto aos critérios adotados pela fiscalização, na classificação dos itens adquiridos como material de uso e consumo ou ativo fixo, e mais, entender que a negativa da perícia técnica requerida com base na discordância dos ditos critérios adotados, faz renascer a alegada afronta ao princípio da motivação, não tem

cabimento.

Desta forma, considero as questões preliminares afastadas e adentro no mérito das infrações.

A **infração 01** exige o ICMS decorrente do uso de crédito fiscal, pela aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, tendo a autuada considerado os itens relacionados no demonstrativo analítico, fls. 12 e 13, como material intermediário.

A Recorrente contesta especificamente a inclusão e manutenção no julgamento das BIG BAGS, as quais entende se tratar de material de embalagem, ao contrário do que foi sustentado na decisão recorrida, e justifica seu argumento aduzindo que apesar do retorno das BIG BAGS não ocorrer em todas as operações, mas somente naquelas em que os clientes adquirentes assim autorizam, entende se tratar de embalagens utilizadas para o transporte do produto até o cliente, não havendo qualquer restrição na legislação que impeça a reutilização desse bem, quando for possível.

Da análise das informações prestadas pela Recorrente, constato que as BIG BAGS têm a função de acondicionar o minério para transporte, protegendo o minério, e sem os quais não poderia ser conduzido até o cliente, sendo normalmente e recorrentemente reutilizadas, somente não devolvidas pelos destinatários, ocasionalmente.

O fato de serem reutilizadas, as descaracteriza completamente da condição de material de embalagem e lhes confere claramente as características de bens do ativo, não obstante, essas BIG BAGS, em alguns casos, não retornarem ao remetente.

Assim, a glosa dos créditos decorrentes das aquisições destes itens foi correta e deve ser mantida, por se tratar de material do ativo fixo, e como tal, a apropriação do crédito fiscal deve observar o que prevê o § 2º e incisos do art. 309, *caput* do RICMS/2012:

Art. 309. 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: (...)

§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:

Quanto ao pleito para apropriação do crédito na proporção de 1/48 dos valores destacados nos documentos fiscais, lembro que não cabe a este órgão, no âmbito deste julgamento, tal deliberação, por inexistência de previsão legal, conforme art. 147 da Lei nº 3.956/81 – COTEB e o disposto no Decreto nº 7.592/99, que aprova o Regimento Interno do CONSEF, no seu art. 2º. Ou seja, não se encontra entre as competências deste órgão julgador, apreciar ou decidir acerca de matérias desta natureza, que requer procedimento administrativo específico, inclusive quanto à escrituração dos créditos fiscais do CIAP.

Assim, a infração 01 foi corretamente julgada pela JJF, não merecendo reparos a fazer.

A Recorrente ataca a procedência das **infrações 02 e 04**, por entender serem legítimos os créditos de ICMS apropriados, conseqüentemente, não cabe o recolhimento do ICMS-DIFAL, uma vez que parcela substancial das aquisições arroladas no levantamento refere-se, no seu entendimento, a entradas de produtos intermediários no estabelecimento, vez que desempenham funções essenciais ao processo produtivo em que são aplicados, nele sendo consumidos em contato direto com o produto minerário, restando ao final de curto prazo de aplicação, esgotados em sua finalidade.

Note-se que a infração 02 está imbricada com a infração 04, uma vez que se confirmando a primeira, de que as mercadorias objeto da glosa de crédito fiscal foram adquiridas para fins de uso e consumo do estabelecimento, das correspondentes aquisições interestaduais, nasceria a obrigação do recolhimento do ICMS-DIFAL, o objeto da infração 04.

Portanto, imperioso se faz expor de forma objetiva os critérios admitidos na jurisprudência e

neste CONSEF, para estabelecer com a clareza necessária o que se considera material intermediário, haja vista que dependendo do enquadramento de cada mercadoria nestes critérios, observando o processo industrial da autuada, a apropriação dos créditos fiscais é permitida ou não.

Importante pois, ressaltar dois pontos de crucial relevância na decisão da lide.

Primeiro refiro-me ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, já que a própria Lei Complementar nº 87/96, quando regula o direito de apropriação do crédito fiscal no seu art. 20, fazendo restrições a apropriação destes, frise-se, com autorização constitucional, o faz exatamente para preservá-lo, que no caso concreto, não vislumbro ofensa.

Em segundo, refiro-me à tarefa de segregar, segundo critérios técnicos, os itens adquiridos como material de uso e consumo ou material intermediário, que não se mostra uma empreitada fácil, vez que tal análise e fixação de parâmetros e definições dependem da contextualização do uso de cada item no estabelecimento, sempre observando o contexto do desenvolvimento de suas atividades.

Portanto, é fundamental tomar como parâmetro para a análise de cada arguição recursal, a atividade desenvolvida pela Recorrente, conforme dito às fls. 412 e 413, qual seja, a lavra e processamento de SULFATO DE NÍQUEL, extraído da mina localizada no município baiano de Itagibá, tendo como produto final o minério processado, assim como consta descrito no seu sítio na internet, <https://atlanticnickel.com/>: “*Atuamos nas atividades de exploração, mineração, beneficiamento e comercialização do concentrado de níquel*”, assim como o produto final resultante de sua atividade: “*Produzimos concentrado de níquel sulfetado de alta qualidade que atende os principais smelters do mundo com vendas já realizadas no Brasil, Ásia e Europa.*”.

É perfeitamente aceitável o argumento de que a percepção do que vem a ser insumo ou produto intermediário é complexa, cujo estudo para definição de critérios objetivos vem se dedicando as empresas, o Fisco, a doutrina e a jurisprudência, rendendo longos debates, sem ainda haver um consenso pacífico e definitivo entre estes atores sobre o tema, que delimite os critérios normativos e permita a validação da manutenção de créditos fiscais pelos contribuintes.

E tal definição torna-se ainda mais complexa, tendo em vista que se impõem sempre uma análise casuística, sem fórmulas pré-concebidas, haja vista que a construção do que sejam materiais intermediários e passíveis de aproveitamento de crédito fiscal, vem se aperfeiçoando a partir do conceito antigo da integração de um produto na fabricação de outro.

Havendo a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), com a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de matéria-prima.

Entretanto, se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), sem a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de produto intermediário; se não há integração de um produto ao outro, mas apenas o seu consumo no processo de fabricação, ainda que com perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de produto secundário.

A matéria constantemente é abordada em ações no judiciário, chegando aos tribunais superiores, donde trago, a título de subsídio, a jurisprudência firmada no julgamento do Recurso Especial nº 235.324/SP, Relatoria do Min. José Delgado, publicado no DJ de 13/03/2000, cuja ementa é a seguinte:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE ICMS. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A aquisição de produto ou mercadoria que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não são completamente consumidos e nem integram o produto final, não gera direito ao creditamento do ICMS, posto que ocorre quanto a estes produtos apenas um desgaste e a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade industrial.

2. Recurso Especial desprovido.” (Grifo do relator.)

No Acórdão, o relator argumenta que as mercadorias, no caso, não se consomem no processo de industrialização, nem integram o produto final. São bens, que inobstante o desgaste natural advindo de seu uso, não chegam a se consumir ou integrar o produto final, pois tratam-se de peças adquiridas para integrarem o ativo fixo da empresa, que fazem parte do processo de industrialização. Não se podendo confundir desgaste com consumo.

Portanto, o direito ao crédito do ICMS somente ocorreria no caso de consumo. O mero desgaste não autoriza a apropriação do crédito, já que os resíduos não entram na composição do produto.

Esse é o mesmo entendimento da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, externado quando do julgamento do Recurso Especial nº 882.807/SP, publicado no DJ de 19/05/2009.

Nesta decisão confirmou-se a orientação jurisprudencial de que o regime de apuração do ICMS admite os produtos classificados como intermediários, se participarem do processo produtivo, e não necessariamente incorporados ao produto final.

Embora tenha prevalecido o entendimento de que o contribuinte possuiria o direito de demonstrar, por prova técnica, confirmou-se a orientação jurisprudencial de que o regime de apuração do ICMS admite os produtos qualificados como intermediários, porquanto partícipes do processo de produção, e não necessariamente agregados ao produto fabricado.

Sendo assim, pode-se concluir a partir deste enquadramento jurisprudencial, que a apropriação de créditos de ICMS relacionados aos denominados produtos intermediários, poderá ser realizada, desde que os respectivos produtos adquiridos atendam aos seguintes critérios:

- 1) Sejam produtos essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;
- 2) Sejam produtos específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico;
- 3) Sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste próprio da atividade fabril.

Tais decisões, se conformam com o entendimento já firmado neste CONSEF acerca da matéria, e como dito linhas acima, é importante e fundamental previamente analisar o processo produtivo da Recorrente, fixando os pressupostos que interferem na análise.

Para melhor entendimento técnico, trago trecho da Dissertação de mestrado apresentada no Programa de Pós-graduação em Engenharia Industrial da Escola Politécnica, da Universidade Federal da Bahia, de autoria de Carmel Suzarte Ayres Vasconcelos, sob o título CARACTERIZAÇÃO E LIXIVIAÇÃO DO REJEITO DA USINA DE FLOTAÇÃO DE NÍQUEL DA MINERAÇÃO MIRABELA, publicado em 2020, disponível no sítio <https://repositorio.ufba.br/>, cujo objeto de estudo foi exatamente o Complexo Fazenda Mirabela, que tem como principal característica a presença de mineralizações de níquel e cobre, associadas a rochas *máficas* e *ultramáficas*.

Esclareço que o termo *máfica* deriva da aglutinação de magnésio e ferro, indicando a presença dos minerais ferro e magnésio em rochas. Quando a presença desses minerais é muito grande, os materiais são referidos como *ultramáficos*.

Logo na sua introdução, o autor esclarece que “O níquel ocorre, essencialmente, em dois tipos de depósitos minerais com características físicas e mineralógicas distintas. O primeiro é constituído por minérios lateríticos, nos quais se apresenta na forma de óxidos ou silicatos, geralmente originados de processos intempéricos em rochas ígneas. O segundo é constituído de minérios

sulfetados, nos quais o níquel está associado ao enxofre em várias formas”.

Noutra dissertação apresentada ao mesmo Programa de Pós-Graduação da Escola Politécnica da UFBA, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Engenharia Industrial, de autoria da acadêmica Gabriela Nóbrega da Matta, sob o título EXTRAÇÃO DE NÍQUEL CONTIDO EM ROCHAS ULTRAMÁFICAS DO DEPÓSITO DE SANTA RITA (BAHIA), publicada em 2016, disponível no mesmo sítio acima citado, cujo estudo e pesquisa se concentrou também na mina que está “localizado no município de Itagibá, no sudeste da Bahia, a 370 km da capital do estado e a 8 km de Ipiaú, o depósito mineral extraído pela Mirabela é a mina de Santa Rita. Trata-se de uma mina a céu aberto de minério sulfetado de Ni. Para o beneficiamento, a empresa conta com uma usina industrial munida por processo de flotação como etapa de concentração”.

Ao tratar da usina de beneficiamento, núcleo principal do estabelecimento da Recorrente, onde estão aplicadas e utilizadas as mercadorias relacionadas no levantamento fiscal, assim descreve o processo de beneficiamento:

*“Para beneficiamento desse minério, a Empresa conta com uma usina que envolve etapas de **cominuição**, **classificação**, **concentração** e **desaguamento** (Figura 2.7). Após a **lavra**, o minério, com cerca de 0,62% de Ni, é **transportado** para o circuito de britagem, responsável pelo primeiro estágio de redução de tamanho. A **britagem primária** é feita em circuito aberto e o minério é fragmentado por dois britadores distintos, um britador de mandíbulas e um giratório. O circuito de britagem reduz a granulometria do minério de 1,5 m para 250 mm em média. Em seguida, por meio de correias transportadoras, o minério é encaminhado para a pilha pulmão que alimenta o circuito de moagem-classificação. A operação de **moagem** corresponde à fase final de redução granulométrica e tem por objetivo liberar as partículas de sulfeto de níquel contidas no minério. A primeira etapa de moagem é executada no moinho SAG no qual o minério sofre auto fragmentação, devido ao impacto, em uma redução por processo semiautógeno. Na descarga desse moinho há um trommel de abertura igual a 10 mm. Desse modo, todo material acima de 10 mm é encaminhado para a **britagem de pebbles** em britador cônico. O produto britado é **recirculado** para a alimentação do moinho SAG configurando um circuito fechado. As partículas do produto do SAG de granulometria inferior a 10 mm seguem para o tanque que alimenta um circuito de classificação por hidrociclonação composto por 10 hidrociclones de 26”. O underflow desse circuito alimenta dois moinhos de bolas que trabalham em paralelo. Essa moagem configura a última etapa de redução granulométrica e o minério é recirculado para o tanque que alimenta o circuito de classificação. Por sua vez, o overflow dessa etapa de hidrociclonação é direcionado para um circuito de deslamagem, feita por três hidrociclones. O underflow do primeiro hidrociclone segue para o terceiro hidrociclone e o overflow para o segundo. O material fino do terceiro hidrociclone é encaminhado para um espessador, de onde segue para a barragem de rejeitos. Já o underflow é direcionado ao tanque de condicionamento que alimenta a **flotação**. O segundo hidrociclone recircula os finos para a alimentação do primeiro hidrociclone e o material mais grosso segue também para o tanque de condicionamento, encerrando o circuito de deslamagem. Essa etapa é crucial para maximizar o rendimento da flotação por minimizar o fenômeno slime coating causado por partículas ultrafinas, 20 µm, compostas principalmente por lizardita. A **flotação** é realizada em cinco etapas: **rougher**, **scavenger**, **cleaner**, **scavenger cleaner** e **recleaner**. A etapa **rougher** é executada utilizando cinco células de flotação em série. Seu afundado segue para a etapa **scavenger**, composta por oito células em série, e o flotado segue para a etapa **cleaner**, composta por seis células em série. Por sua vez o afundado da **scavenger** é direcionado para o **espessador** de rejeitos, de onde segue para a barragem, e o **flotado** segue também para a etapa **cleaner**. Esta etapa produz um afundado que alimenta a **scavenger cleaner**, composta por três células em série, cujo afundado é direcionado para alimentação da **rougher** e o flotado retorna para a **cleaner**. O flotado da **cleaner**, por sua vez alimenta a etapa **recleaner** que é composta por quatro células em série e configura a última etapa da flotação. O afundado dessa última etapa é recirculado para a alimentação da etapa **cleaner** e o flotado é encaminhado para o espessador de concentrado. Após o **espessamento**, a polpa passa por um filtro para adequação de umidade do concentrado final da usina em 10%. Esse concentrado possui de 13 a 15% de Ni e é o produto final comercializado pela empresa.” (Grifos do relator)*

Tal relato, juntamente com a descrição do processo exposta no recurso, fls. 412 e 413, associado à descrição dos itens constantes no multicitado Doc. 06, fl. 249 a 265, serve para contextualizar as análises, das quais conclui-se claramente que nenhum produto é incorporado à matéria prima para se obter o produto final, pois todas as etapas envolvem exclusivamente processos físicos como: **cominuição** (fragmentação da rocha e minérios em partículas menores); **britagem** (primeiro e mais importante processo de fragmentação na cominuição de minérios); **moagem** (operação de fragmentação fina obtendo-se nesta um produto adequado à concentração); **deslamagem** (etapa anterior à flotação para eliminar resíduos contaminantes), e **flotação**, que consiste em adicionar bolhas de ar ao meio para que as partículas em suspensão no líquido aglutinem-se a essas bolhas.

A espuma formada pode então ser removida, arrastando consigo as partículas de impurezas, todos são processos físicos e não químicos.

O único método físico-químico mencionado pela Recorrente, é a **lixiviação amoniacal**, que segundo Gabriela Nóbrega da Mata, é “*O método empregado para beneficiamento de minério de níquel está intimamente associado à espécie mineral que contém o metal de interesse. (...). O tratamento de aplicação comercial para sulfetos de níquel por rota hidrometalúrgica consiste em dissolver o minério em uma solução amoniacal oxigenada para solubilizar o Ni, o Co e o Cu como amino complexos e precipitar o Fe na forma de óxido férrico. O Ni então é recuperado através de redução por hidrogênio sob altas temperaturas e pressão*”.

Observo que os itens listados nos demonstrativos, em sua totalidade, são peças e partes de máquinas e equipamentos, óleos e graxas lubrificantes, não estando relacionados produtos químicos, porventura utilizados na lixiviação.

Por oportuno, trago à luz o entendimento sobre a matéria externado pela Diretoria de Tributação – DITRI, no Parecer nº 1509/2012, mencionado pela recorrente na peça defensiva, do qual transcrevo a ementa e alguns trechos, esclarecendo que se trata de resposta à consulta sobre a possibilidade de apropriar crédito de ICMS relativo às aquisições de cimento, lubrificantes e pneus, materiais utilizados no processo de extração de minério de cromo por lavra subterrânea:

Ementa:

ICMS. CRÉDITO FISCAL. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. A utilização do crédito fiscal do ICMS relativo às aquisições de produtos intermediários vinculados à extração condiciona-se a que sejam consumidos neste processo ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua extração;

No parecer, a DITRI assim se posicionou referente a itens que servem de parâmetro ao caso em lide:

“No que concerne aos pneus utilizados pelas máquinas, equipamentos e veículos e que são consumidos, entrando, inclusive em contato direto com as rochas de onde são extraídos os minérios, eles não integram o processo produtivo e desta forma não fazem jus ao crédito pois este beneficia exclusivamente as aquisições de matérias-primas e insumos utilizados diretamente no processo extrativo mineral e que, como afirmamos, integram o processo produtivo. Por outro lado, as aquisições de partes e peças de reposição de equipamentos e veículos diversos (escavadeira, carretas de perfuração, caminhões fora de estrada, tratores etc.) em face do desgaste comum a toda e qualquer peça que compõe o maquinário ou veículo utilizado na extração mineral, não geram direito a crédito, tendo em vista que se trata de itens definidos como de uso e consumo conforme estabelece o artigo 93, inciso V, alínea ‘b’. Portanto, a aquisição de pneus para máquinas e veículos utilizados na atividade de extração mineral, em substituição aqueles que se desgastaram com o uso não gera direito a crédito do ICMS.

Em relação aos lubrificantes (óleo ou graxa), utilizados para conservação dos equipamentos industriais, acompanhamos também o posicionamento da DPF/GEINC no sentido de que os mesmos não geram direito ao crédito fiscal, visto que se caracterizam como simples material de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos industriais.”

Assim, concluo restar patente e demonstrado, que todos os itens arrolados nas infrações 02 e 04 não são materiais intermediários, posto que, não obstante caracterizados pela Recorrente como produtos essenciais e específicos, não se incorporam ao produto acabado, se conformando com o entendimento jurisprudencial de que não se dá o consumo deles no processo de fabricação, mas apenas o desgaste próprio da atividade extrativa.

Ademais, o RICMS/2012, ao regulamentar a Lei nº 7.014/96, no seu art. 260, inc. XXII, alínea “b”, traz a seguinte definição de material de uso e consumo:

Art. 265. (...)

XXII – as remessas internas entre estabelecimentos de uma mesma empresa (Conv. ICMS 70/90): (...)

b) de materiais de uso ou consumo, assim entendidos, para os efeitos deste item, os produtos que tenham sido adquiridos de terceiros e não sejam utilizados para comercialização ou para integrar um novo produto ou, ainda, de produtos que não sejam consumidos no respectivo processo de industrialização; (Grifos do relator)

Não acato a alegação recursiva de que o aproveitamento dos créditos deve ser reconhecido como

legítimo, em razão de o produto final ser destinado à exportação, haja vista que o direito para utilização de crédito fiscal nas entradas de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento somente será permitido a partir de 01/01/2033, conforme previsto no art. 33, inc. I da Lei Complementar nº 87/96 - redação dada pela Lei Complementar nº 171/2019.

Destarte, acertada foi a decisão de piso em relação à infração 02, não havendo reparos a fazer.

Quanto à **infração 03**, note-se inicialmente que a acusação é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por substituição tributária, tendo no demonstrativo que suporta a infração, fls. 43 a 47, arrolados apenas dois itens: ÓLEO LUBRIFICANTE e GRAXA LUBRIFICANTE, cujas operações se realizaram com o CFOP 2.653 - Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final, todas procedentes de outras Unidades da Federação (Rio de Janeiro, Minas Gerais e São Paulo).

A tese recursiva justifica o uso do crédito fiscal decorrente destas aquisições, em razão de entender a Recorrente que estes dois produtos são empregados no maquinário utilizado para a produção do SULFATO DE NÍQUEL, portanto, a função destes é exclusivamente a de integrar o processo produtivo, pois tratam-se de materiais essenciais ao funcionamento do seu maquinário, ou seja, considera legítimos produtos intermediários ou secundários, empregados necessariamente para a consecução da sua atividade.

Os produtos listados no demonstrativo, efetivamente estão enquadrados no regime de substituição tributária, vide Anexo I da Lei nº 7.014/96 - MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO, assim como no Anexo 1 ao RICMS/2012, item 16 - Combustíveis e Lubrificantes Derivados ou não de Petróleo, Inclusive Biodiesel.

Contudo, observo que a Recorrente os adquire para utilização no seu processo de extração do NÍQUEL, fato que impõe observar o que determina o art. 3º, inc. III da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica, a petróleo e a lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, quando destinados a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração; (Grifos do relator.)

Registro que as graxas, como os óleos, se encaixam no conceito técnico de lubrificantes, conforme definição contida na Resolução nº 804, de 20 de dezembro de 2019, da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, no seu art. 4º, inc. IV:

Art. 4º Para fins desta Resolução, ficam estabelecidas as seguintes definições: (...)

IV - lubrificante: produto acabado, pronto para aplicação específica, sob a forma de graxa ou óleo, formulado a partir de óleo básico ou de mistura de óleos básicos, podendo ou não conter aditivos, dependendo de sua aplicação; (Grifo do relator.)

Lembro que Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 2º, § 1º, inc. III, assim prescreve:

Art. 2º. O imposto incide sobre: (...)

§ 1º – O imposto incide também: (...)

III – Sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. (Grifo do relator)

Conclui-se que o ICMS incide nas operações interestaduais de lubrificantes destinados ao consumidor final, ou seja, nas operações não destinadas à industrialização, nem à comercialização, restando incontroverso que não há incidência do ICMS na saída interestadual de lubrificantes, quando não destinados ao consumidor final.

Ressalto que nesse contexto, consumidor final é aquele que adquire os lubrificantes para uso próprio, diferente de uma indústria ou mineradora que os adquire não para comercialização, também para uso próprio, mas empregados na manutenção do seu maquinário.

Não obstante, o art. 9º da citada Lei Complementar nº 87/96, prevê a adoção do regime de substituição tributária por meio de Convênio, relativamente às operações interestaduais de combustíveis, a fim de atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao contribuinte que realizar a operação interestadual com lubrificante destinado ao consumidor final, como expresso no seu § 2º do art. 9º, e nos termos do Convênio ICMS 03/99 que rege a matéria, só se submetem ao regime de ST as operações com lubrificantes não destinados à industrialização ou à comercialização, conforme dispositivos a seguir transcritos:

Cláusula primeira – Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurando o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

§ 1º – O disposto nesta cláusula também se aplica: (...)

III – Na entrada de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à industrialização, ou à comercialização pelo destinatário.

Da inteligência dos dispositivos, resta demonstrado, que quer em face da Lei Complementar nº 87/96, quer em decorrência do Convênio ICMS 03/99, a saída de lubrificantes para outro Estado que não seja destinado ao consumidor final, não há incidência do ICMS, com ou sem regime de substituição tributária.

É fato que lubrificante destinado à industrialização ou à comercialização não configura produto destinado ao consumidor final, sob pena de não se apresentar arrazoado o uso da expressão. “*Lubrificante destinado a consumidor final*”, como aquele utilizado pelo adquirente para consumo próprio.

No caso em lide, o contribuinte quando recebeu as mercadorias com o CFOP 2.653, assim não a deveria ter considerado, uma vez que efetivamente os lubrificantes recebidos foram empregados no processo de extração mineral, não como consumidor final, portanto, sem incidência do ICMS.

Assim, sendo as operações arroladas na infração 03 todas interestaduais, não há ICMS a ser destacado nas notas fiscais, e se foram, não poderia o destinatário ora Recorrente se apropriar deste, vide regra estabelecida no § 2º, do *caput*, do art. 29 da Lei nº 7.014/96.

Por outro lado, observo que óleo e graxa lubrificante, que a Recorrente alega indispensáveis ao seu processo produtivo, remete novamente à questão envolvendo a diferenciação do que vem a ser material de uso e consumo ou produto intermediário, questão já tratada linhas acima.

Neste caso, não é produto intermediário aqueles que se destinam à manutenção ou preservação da vida útil do ativo da empresa, como os óleos, as graxas e os lubrificantes utilizados nos equipamentos.

A jurisprudência pacífica deste CONSEF está fartamente ilustrada com julgamentos destes itens, cujo entendimento, vai na direção de que óleos, graxas e lubrificantes são itens de manutenção em geral, de lubrificação de partes de peças que jamais entram em contato com o material produzido, e não se desgastam diretamente no processo produtivo, mas sim dentro das máquinas envolvidas, conseqüentemente, não é possível a manutenção do crédito fiscal.

De resto, conclui-se que no caso em análise não é possível a apropriação do crédito por dois motivos: as aquisições não são tributadas pelo ICMS, motivo da acusação fiscal, e por não se tratar de itens de uso e consumo, fato que contraria a tese defensiva e recursiva.

Destarte, examinando os autos, constato que o tipo infracional no qual se enquadrou a conduta autuada, indica a ocorrência de uma escrituração de crédito fiscal de ICMS sem respaldo legal.

Em que pese o tipo infracional descrito não se apresentar suficiente para satisfazer integralmente a compreensão da acusação, o contribuinte assim não a abordou, tendo em sua impugnação combatido o aspecto quanto ao enquadramento das mercadorias como insumos, de forma que não restou prejudicada a sua defesa.

Diante de tais circunstâncias, considero correto o juízo da JJF, que ao avançar no julgamento do mérito da questão, avaliou que houve efetivamente falta de lastro legal para o creditamento procedido pela empresa, não restando reparos à decisão para procedência.

O autuante combateu o argumento defensivo afirmando que os itens são materiais de uso e consumo, que não invalida o lançamento, pois não alterou o fulcro da autuação, a qual continua a ser tipificada como crédito indevido, uma vez que os itens selecionados assim são caracterizados.

Quanto às alegações de inconsistências no demonstrativo apontadas na defesa, acolhidas e retificadas pelo Autuante e pela JJF, que com base nas comprovações apresentadas conforme novo demonstrativo, fls. 276 a 280, que reduziu o valor do débito para R\$ 304.550,24, também acolho, conforme demonstrativo:

Período	Crédito Indevido
jun/14	16.768,46
jul/14	641,67
ago/14	14.910,71
set/14	8.358,94
out/14	44.559,61
dez/14	38.517,85
jan/15	22.791,77
abr/15	3.998,40
mai/15	7.425,60
jun/15	72.574,80
jul/15	1.811,95
ago/15	11.934,00
nov/15	531,84
dez/15	59.724,64
Total	304.550,24

Por fim, a **infração 04**, que exige o recolhimento do ICMS-DIFAL, tendo a Recorrente se insurgido contra a decisão, arguindo que as entradas são comprovadamente produtos intermediários.

Desnecessário repisar toda a explanação acerca do que se considera produto intermediário, cujos critérios não se coadunam com as características e uso no estabelecimento, das mercadorias arroladas no demonstrativo, fls. 48 a 62.

Inicialmente refiro-me ao Acórdão nº 0152-03/12, trazido pela recorrente em socorro de seus argumentos.

Saliento que este Acórdão, onde a Recorrente figura como parte, foi parcialmente reformado na segunda instância pelo Acórdão CJF nº 0306-12/12, e trata de infração que exige o ICMS pela falta de pagamento do DIFAL, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, tendo assim se posicionado a i. relatora:

“...discordo da posição de 1ª Instância ao considerar que todos os produtos impugnados pelo contribuinte se constituíram em produtos intermediários, portanto não havendo diferença de alíquota a ser exigida. (...)

Diante destas determinações, o que se depreende é que o sistema de crédito do ICMS não alberga diversos materiais, entre eles os de reposição de peças e partes de equipamentos e ferramentas. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS (Decreto nº 6.284/97).

No mais, este Conselho de Fazenda assim tem se posicionado, mesmo em se tratando de empresas de extração de substâncias minerais e fósseis, onde existe uma gama de bens que se em uma indústria são eles considerados materiais de uso e consumo, pela natureza específica da atividade do contribuinte são entendidos como produtos intermediários.

Seguindo esta linha de condução, diante dos produtos autuados (exemplos: bomba, kit vedação correias transportadoras, diversos tipos de válvulas, elemento filtro, manômetro, kit reparo, mola mancal, junta de descarga, bucha de descarga, mangueira, filtro de ar, tampa, respiro haste, retentor, parafusos, cilindro, filtro de óleo, anel de borracha, mola, elemento filtragem manta, transmissor manta, transporte de materiais para uso e consumo, lâmpada, kit pastilha, tela), claramente se denota que foram adquiridos, de fato, como peças de reposição e partes de equipamentos e ferramentas.

Para consubstanciar esta posição, ao analisar a descrição da utilização das peças (correia transportadora, bucha excêntrica, mancal, polia do mancal, eixo inferior e coreia tipo V SPC diversos) apresentada pelo próprio contribuinte e base do voto da JJF (fls. 302/303), embora tenham contato direto com o mineral, pela análise apresentada nos fólios processuais, a meu ver não se desgastam da mesma forma que os demais, constituindo-se como peças de reposição de equipamentos.”

Este posicionamento, ao qual me alinho pela sua objetividade e clareza, serve de supedâneo para acatar o julgamento de piso da infração 04.

Quanto à insurreição da autuada contra à multa exigida, alegando se configurar confiscatória e inconstitucional, observo que a penalidade sugerida é aquela legalmente prevista para a irregularidade apurada.

Ademais, não se inclui na competência deste e demais órgãos julgadores administrativos, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, inc. I do RPAF/99.

Em relação ao pedido de dispensa da multa por equidade, informo que tal prerrogativa legal prevista no § 8º, do *caput*, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, ou seja: “§ 8º Poderá ser proposta ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) a dispensa ou redução de multa concernente a infração de obrigação principal, por equidade, conforme o disposto em regulamento.”, foi revogado pela Lei nº 12.605, de 14/12/2012, com efeitos a partir de 15/12/2012, portanto, inaplicável ao caso presente, ainda mais por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a decisão de piso, tendo o Auto de Infração como PROCEDENTE EM PARTE.

VOTO DISCORDANTE (Infrações 2 e 4)

Peço vênica para discordar do voto proferido pelo Nobre Relator, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

A infração 02 acusa utilização indevida de crédito fiscal do imposto referente a material para uso e consumo do estabelecimento.

Isto porque tratando-se de processo industrial, as legislações complementar e estadual garantem o direito ao crédito não só do ICMS incidente sobre a matéria-prima aplicada na produção, mas também daquele incidente sobre o material de embalagem e produto secundário ou intermediário utilizado no processo industrial.

Assim dispõe o art. 32 da LC 87/96, o art. 93 do RICMS e o art. 226 do Decreto nº 7.212, de 2010, atual Regulamento do IPI (RIPI/2010), conforme transcrição abaixo:

“Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;”

“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: a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem; b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;

§ 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 não original)”

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;”

Depreende-se da leitura dos dispositivos acima, que somente os bens que se integrem ao produto final, ou os bens que mesmo não se integrando ao produto final sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados tanto no âmbito do IPI, quanto do ICMS, como matérias-primas ou produtos intermediários.

A expressão “consumidos no processo de industrialização”, adotada no dispositivo legal do RIPI, significa consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização, mediante ação direta (contato físico), do insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele. Sendo assim, para fins de aplicação da legislação do IPI, considera-se como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto.

Não obstante, permitidos na legislação de regência o crédito do ICMS nas aquisições de produtos intermediários no processo industrial, é notória a dificuldade para delimitar os critérios, assim como provoca julgamentos incorretos por parte dos autuantes, pois acabam por inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

Conforme esclarecido pela recorrente, grande parte dos produtos adquiridos pelo estabelecimento e que foram mantidos na decisão *a quo*, enquadram-se no conceito de produto intermediário, por serem considerados essenciais ao processo da lavra mineral.

Afirma a recorrente, que os itens lançados são consumidos de forma imediata, diretamente na linha de produção, inclusive em contato físico com o minério, restando ao final de curto prazo, exauridos ou inutilizados em sua finalidade.

A empresa autuada se dedica à lavra e processamento de níquel extraído de mina, cujo processo produtivo assim se resume: *(i)* extração das rochas de níquel onde são utilizados explosivos, caminhões fora de estrada, tratores e escavadeiras; *(ii)* usina ou planta: fase complexa da produção, deflagrada no *(a)* Pátio de Britagem. Através do sistema de correias, o minério é *(b)* transportado, por meio do trabalho das bombas de polpa até o moinho SAG, e caso não atinja o tamanho ideal, passa por uma *(c)* britagem suplementar. Então todo o material é levantado por placas. Caso o minério já tenha alcançado o tamanho definido, passa pelas grelhas, que sofrem desgaste, para ser conduzido ao *(d)* Moinho de Bolas, composto por revestimento de borracha, bases de borracha e corpo moedor (esferas bolas de aço), cujo desgaste é de 600 gramas por tonelada de minério moído, para que seja depositado no tommel do moinho utiliza-se diversas barras, que entram em contato direto com o material. O moinho é revestido por um conjunto de espelhos de alimentação essencial para a moagem e ajudam a produzir o atrito para que ela ocorra. Na fase *(e)* polpa, o resultado do processo produtivo é classificado e encaminhado a subsequente *(h)* flotação, voltada ao aumento do teor de níquel. O minério passa pela fase *(i)* de espessamento e é conduzido à *(j)* etapa final ou estocagem, em que a água presente no minério é separada e a massa seca estocada ou embarcada nos caminhões, conforme fluxograma que apresenta.

Corroboro, portanto, com a alegação trazida pela recorrente, concluindo que os itens lançados devem ser classificados como intermediários na indústria extrativa, a exemplo de ANÉIS WEIR, BARRA HELICOIDAL, BARRA DE ALIMENTAÇÃO, BUCHAS PROTETORAS E DISTANCIADORAS, CACHIMBO, CONJUNTO ESPELHO ALIMENTAÇÃO E DESCARGA, CORTINA METSO, GRAXAS,

GRELHAS, MANDÍBULA METSO, MANTAS, ÓLEOS, PLACAS etc., conforme descritivo trazido, anexo ao PAF - Doc. 06.

Entendo, portanto, que os itens acima mencionados, ainda que não sejam diretamente agregados ao produto final, se desgastam em contato físico com o produto final.

Neste ponto, a concepção restritiva adotada pela jurisprudência deste Consef, acaba por deixar de observar a imprescindibilidade e a importância de alguns itens devidamente vinculados ao processo de extração de minério, e indevidamente interpretado como bens de uso e consumo.

Há pois itens dentro do processo produtivo, cuja indispensabilidade material os faz essenciais e relevantes, não se podendo conceber que sejam considerados como itens de consumo do estabelecimento.

Merece assim o tratamento como materiais intermediários, aqueles itens que são empregados diretamente na produção, e que caso subtraídos, impedem a consecução dos objetivos da empresa, o que se verifica na presente análise.

Ressalto ainda que a pretensa vedação ao creditamento do ICMS na aquisição dos itens acima referidos, ofende a sistemática da não-cumulatividade das leis, e acarreta, na prática, a CUMULATIVIDADE do ICMS, legalmente rechaçada.

Isto porque, como esses itens, na condição de custos de produção, integram a base de cálculo das operações de venda que geram débito do imposto, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violada a regra da não-cumulatividade.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, votando pela insubsistência das infrações 02 e 04.

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278868.0007/18-0**, lavrado contra **MIRABELA MINERAÇÃO DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 4.046.040,14**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$ 25.013,38**, prevista no inciso IX do mesmo artigo e Lei, com os acréscimos moratórios, de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: José Adelson Mattos Ramos, José Raimundo de Oliveira Pinho, Marcelo Mattedi e Silva, Henrique Silva de Oliveira e Luiz Alberto Amaral de Oliveira.

VOTO DISCORDANTE (Infrações 2 e 4) – Conselheira: Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2021.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DISCORDANTE
(Infrações 2 e 4)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS