

**PROCESSO** - A. I. Nº 278868.0005/22-5  
**RECORRENTE** - ATLANTIC NICKEL MINERAÇÃO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0240-01/22-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - 16/08/21023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C/JF Nº 0222-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DESTINADO A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Para as mercadorias adquiridas serem consideradas como insumos e/ou produtos intermediários, condiciona-se a que estejam vinculados à produção; sejam consumidos nos processos industriais e integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis. Restou evidenciado que os produtos arrolados na autuação se classificam como materiais de uso e consumo, sendo devido o pagamento do imposto, a título de diferença de alíquota, para a situação em tela. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o requerimento para realização de diligência/perícia. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0240-01/22-VD proferido pela 1ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 23/03/2022 no valor histórico de R\$ 1.460.639,15, abordando a seguinte infração:

***Infração 01 – 006.002.001** - Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de novembro de 2018; julho, setembro, novembro e dezembro de 2019; janeiro a junho, agosto a outubro e dezembro de 2020.*

*Acosto os seguintes relatórios, impressos e em mídia magnética, para embasamento do valor cobrado neste item do auto de infração: DIFAL USO CONSUMO, valores mensais apurados e não recolhidos; CRED INDEVIDO USO CONSUMO\_NF, lista de documentos fiscais que suscitaram a infração e CRED INDEVIDO USO CONSUMO)\_ITEM, apontamento dos itens que acarretaram a infração. Fonte de dados: arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) informados pelo contribuinte e constantes da base de dados da SEFAZ/BA que acosto em mídia magnética na pasta EFD.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

**VOTO**

*O Impugnante preliminarmente suscitou a nulidade do Auto de Infração, alegando que na peça fiscal que constitui o crédito tributário não foram expostos os critérios utilizados para a classificação dos produtos como bens de uso e consumo, bem como a descrição das suas respectivas aplicações no processo produtivo.*

*Alegou, ainda, carência de motivação, cerceamento de defesa, e falta de disponibilização de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração.*

*Entretanto constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada.*

*Os demonstrativos que amparam a autuação relacionam os documentos fiscais e descrevem os itens destinados ao consumo, que foram lançados na escrituração fiscal, não sendo vislumbrada, portanto, qualquer violação ao devido processo legal.*

*Ressalto que o sujeito passivo pode exercer de forma plena o seu direito ao exercício do contraditório, diante,*

*inclusive, do fato da peça apresentada analisar detidamente a autuação, o que denota pleno conhecimento de todo o teor da acusação, e o pleno exercício de seus direitos fundamentais, não havendo, portanto, do que se falar de cerceamento ao direito de defesa.*

*Dessa forma, o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não havendo do que se falar em nulidade do lançamento fiscal, pelo que passo à análise do mérito, como se segue.*

*O presente processo imputa ao atuado a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.*

*Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado pelo sujeito passivo, fica indeferido por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, I, “a” e II, “b”, do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou for desnecessária em vista de outras provas produzidas.*

*Ressalto que a própria descrição de cada produto, descrito pelo atuado, permite identificar a forma de participação no seu processo produtivo.*

*Impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido de diligência/perícia submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.*

*O atuado reclamou que o atuante realizou o enquadramento dos bens como de uso e consumo, sem qualquer justificativa acerca da efetiva utilização desses produtos pelo adquirente.*

*Considera que os bens arrolados pela Fiscalização se tratam de produtos intermediários, descabendo a exigência do DIFAL.*

*Todavia, pela própria descrição dada pelo impugnante para as mercadorias em questão, onde menciona a função de cada item, considerando, ainda, seu ramo de atividade, depreendo que os produtos em questão são partes e peças de reposição destinadas à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados, pelo atuado, na sua atividade de extração e beneficiamento de minério de níquel. Essas referidas parte e peças, conforme o entendimento assente neste CONSEF, são classificadas como materiais de uso e consumo, não sendo permitida a apropriação do crédito fiscal correspondente, antes de 01/01/2033.*

*Para que os bens em questão fossem classificados como deseja o impugnante como produto intermediário, sendo gerador de crédito fiscal, e consequentemente afastando a exigência do DIFAL, os mesmos deveriam compor ou integrar a estrutura físico-química do novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca.*

*Pela descrição fornecida pelo atuado os produtos que foram objeto da autuação (Eixo Principal Giratório Metso, Correia Transportadora, Conjunto Placas Descarregadora, Placa Alta Alimentação, Excêntrico Britador Primário, Segmento Côncavo Superior, Placa Médio Espelho, Voluta Bomba/Disco de Sucção, Quadro Filtro Prensa, Camisa Brit Com e Hélice Tipo PBT), são utilizados, por exemplo: para integrar o britador, para o transporte do minério, para revestir os moinhos na etapa de moagem, para viabilizar a quebra do minério, para revestir e comporem os britadores primários, para separação da água que foi utilizada no processo de beneficiamento, para compor os filtros utilizados na etapa de beneficiamento e para utilização nos condicionadores que viabilizam a homogeneização da solução de minério.*

*Portanto, de acordo com a própria descrição do processo produtivo do atuado e da utilização de cada produto nesse processo, considero correto o entendimento do auditor, uma vez que o afastamento da exigência do diferencial de alíquota, relativo às aquisições de produtos intermediários, condiciona-se a que estejam vinculados à produção, sejam consumidos nos processos industriais e integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis, o que não ocorre com os materiais que foram arrolados pela fiscalização.*

*Nessa esteira, os produtos em lide não se enquadram nas definições de produtos intermediários, devendo ser classificados como materiais de uso e consumo, sendo subsistente a exigência do imposto devido por diferencial de alíquota, conforme disposto no art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96.*

*Vale ainda ressaltar, que a matéria que envolve a infração em comento tem muitos precedentes no âmbito deste CONSEF. Cito os julgados JJF Nºs 0003-02/13, 0193-03/16, 0056-02/17, 0072-02/17, 0060-01/18, 0123-02/18, 0158-01/18, CJF Nºs 0448-11/05, 0124-11/17, no sentido da não admissão de crédito fiscal decorrente da aquisição de diversos e variadas mercadorias tidas como de uso/consumo do estabelecimento atuado, e a consequente exigência do diferencial de alíquota, contrariando o argumento de essencialidade, também esposado pelo atuado.*

*No tocante ao argumento de exorbitância das multas aplicadas e violação ao princípio do não-ônus, pontuo que de acordo com o Art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária estadual posta, enquanto que a multa aplicada, possui previsão legal pelo Código Tributário do Estado da Bahia e pela Lei nº 7.014/96, ficando mantida.*

*De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Preliminarmente, argui a nulidade do acórdão por preterição do direito de defesa e falta de fundamentação tendo em vista que a autoridade fiscal não forneceu maiores esclarecimentos ao classificar os bens como materiais de consumo e a recorrente demonstrou a necessidade de perícia técnica. Entretanto, a JF entendeu que as descrições apresentadas na impugnação seriam suficientes para identificar a classificação dos bens objeto da autuação, indeferindo a prova pericial, abdicando da análise técnica e fática dos itens que ensejaram o lançamento e permitiria viabilizar com maior assertividade a classificação dos bens como produtos intermediários.

Aponda ainda que o acórdão é carente de fundamentação sobre o mérito da impugnação, se limitando a afirmar que as descrições apresentadas permitem enquadrar os itens autuados como materiais de uso e consumo, motivo pelo qual entende que a violação ao exercício da ampla defesa combatida na impugnação foi mantida pelo acórdão ao não apresentar análise que justificasse a razão para considerar cada item objeto da autuação como material de uso e consumo.

Reproduz as ementas dos Acórdãos CJF nºs 0397-12/13 e 0064-11/09 para ilustrar a nulidade das decisões proferidas sem fundamentação e com preterição do direito de defesa do contribuinte, mencionando ser necessária a nulidade do acórdão para que seja deferida a produção de prova pericial e responder aos quesitos formulados.

Ainda em sede de preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração por vício de fundamentação, por entender que o lançamento tributário deve ser efetivado de forma fundamentada e completa para assegurar ao contribuinte a ampla defesa, não bastando a mera citação de dispositivos legais, como entendeu suficiente a JF.

Expõe que o art. 142 do CTN determina que o lançamento contenha descrição clara e precisa da infração e da situação que justificou a autuação, de modo que a mera e arbitrária alegação de que são mercadorias de uso e consumo é insuficiente para justificar a constituição do crédito tributário, não havendo dúvidas de que a ausência de detalhamento item a item dificulta a apresentação de defesa pela recorrente, constituindo causa de nulidade do Auto de Infração.

Diz que o auto é lacônico e inespecífico, sendo inviável deduzir os motivos que suportam a pretensão fiscal, encontrando-se em estado de incerteza incompatível com o Estado Democrático de Direito por não existir elementos suficientes para determinar com segurança a infração.

No mérito, discorre sobre a classificação de produto intermediário e materiais de uso e consumo, destacando os dispositivos da Lei Kandir e do RICMS/BA sobre o tema, pontuando que a autuação parte da premissa de que os bens autuados não estão vinculados à produção dos bens que comercializa para classificá-los como materiais de uso e consumo, entendendo como indevido os créditos apurados nas operações por meio do Auto de Infração nº 2788680004/22-9 e exigindo o diferencial de alíquotas correspondente.

Observa que apesar faltarem de maiores esclarecimentos sobre as razões pelas quais a fiscalização classificou cada item como material de uso e consumo, presume-se que todos foram considerados alheios à sua atividade, de modo a ser necessário demonstrar que se destinam à industrialização, produção ou extração no curso do seu processo produtivo, destacando que o alcance do que se entende por produtos intermediários foi ampliado com a LC 87/96, diferentemente da época em que vigorava o Convênio ICM 66/88 do CONFAZ, quando se entendia como intermediários somente aqueles produtos consumidos imediata e integralmente no processo, integrando-se ao produto final.

Explica que a Lei Kandir ampliou o conceito, admitindo a apropriação de crédito sobre quaisquer produtos intermediários, desde que comprovada sua vinculação ao processo produtivo, citando os acórdãos do STJ no AgInt no AREsp n. 1.891.332/MG e no AgRg no AREsp 142.263/MG.

Aponta que no caso concreto não há que se falar em necessidade de que os bens componham ou integrem a estrutura físico-química do novo produto, como afirmado pelo acórdão recorrido, sendo certo ter demonstrado que todos os itens autuados são empregados diretamente em sua linha produtiva principal e imprescindíveis para a obtenção do produto final.

Exemplifica com as correias utilizadas para transporte do minério e que se desgastam ao longo do processo produtivo e que foi reconhecida como produto intermediário em julgamento de PAF similar, pela 5ª JF, conforme Acórdão JF nº 0035-05/22-VD no qual se entendeu pela desnecessidade do desaparecimento físico das correias ou que se integrem ao produto final para considerá-las produto intermediário.

Menciona ser a mesma situação dos bens autuados, os quais atuam em contato direto na extração mineral e por isso se desgastam com o tempo, sendo imprescindível sua substituição, de maneira que a discriminação apresentada na impugnação torna evidente que são produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, enquadrando-se mesmo quando aplicado o conceito mais restritivo amparado pelo Convênio ICM 66/88, por ocorrer seu consumo imediato e integral no processo produtivo.

Esclarece que consumo imediato se refere ao consumo direto no processo produtivo, reproduzindo ementa do acórdão da Apelação nº 0027176-53.2011.8.05.0001, julgada pelo TJ/BA, e disposição da Instrução Normativa SLT Nº 1/86, do Estado de Minas Gerais para reforçar. Insiste assim que mesmo sob uma ótica restritiva os itens objeto do lançamento estão relacionados ao seu processo produtivo, caracterizando-se como verdadeiros produtos intermediários, o que afasta a exigência da DIFAL.

Observa que o consumo integral diz respeito ao esgotamento do produto na finalidade que lhe é própria sem implicar no seu desaparecimento físico total, indicando que no âmbito federal a Receita Federal do Brasil reconheceu, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 24/2014 que o conceito de produto intermediário corresponderia inclusive àqueles que se desgastassem ao longo do processo produtivo.

Descreve pormenorizadamente seu processo produtivo, apontando que atua na mineração, tendo seu processo produtivo dividido em dois macroprocessos: (i) extração do minério de níquel e (ii) beneficiamento do minério de níquel. Ilustra com fotografias que a extração compreende as etapas da perfuração e da detonação, seguida do carregamento e transporte até a área de britagem, onde se inicia o beneficiamento, segregado nas etapas de britagem, moagem, deslamagem, flotação e filtragem, explicando os procedimentos em cada uma.

Aborda especificamente os produtos constantes do lançamento, esclarecendo sua função e ilustrando com fotografias, da forma a seguir sintetizada:

**Eixo Principal Giratório Metso:** compõe o britador e é utilizado na fase de britagem para reduzir as dimensões do minério para atender os requisitos do seu processo produtivo, mantendo contato direto com o minério e se esgotando no processo produtivo.



**Correia Transportadora ST3150 1200 X 1000 X 10 MM ST31 / Correia Transportadora 12 MM 3 MM 1.2 M 48 POL / Correia Tranp. 12 MM 3 MM 1.200 MM:** utilizada para transporte do minério ao longo do processo produtivo, permitindo sua remessa entre a extração e o beneficiamento e sem o qual não poderia conferir automação e celeridade entre as etapas da sua produção; itens já reconhecidos pelo CONSEF em outras oportunidades como produtos intermediários.





**Correia Transp. 12 MM 3 MM 1.2 M 48 POL**



**Correia Transp. 12 MM 3 MM 1.200 MM**

**Conjunto Placas Descarregadora ZX11224118 Metso:** utilizadas para revestir os moinhos que executam a moagem de impacto do minério, mantendo contato direto com o produto e se exaurindo em virtude do impacto gerado nesta etapa.



**Placa Alta Alimentação Manut. 00173:** usada nos equipamentos que recebem material abrasivo como os britadores e moinhos, também mantendo contato direto com o minério produzido.



**Excêntrico Britador Primário 17302945001 Metso:** utilizado nos britadores primários (britador de mandíbula) para viabilizar a quebra (britagem) do minério na dimensão ideal para a continuidade do processo produtivo.



**Segmento Côncavo Superior Britagem Primária 10140376000 Metso / Segmento Côncavo Inferior Brit. Com 10140378000 Metso:** também utilizado nos britadores primários, atuando diretamente na quebra do minério para as dimensões necessárias.



**Segmento Côncavo Superior**



### Segmento Côncavo Inferior

**Placa Médio Espelho Manut. 00184 / Revestimento 17502173001 Metso / Placa de Alimentação Intermediária Manut. / Placa Canto Descarga Manut. 00179:** a placa médio atua como revestimento dos itens dispostos no seu processo produtivo.



O Revestimento 17502173001 Metso é usado no revestimento dos britadores primários.



As Placas de Alimentação Intermediária e a Placa Canto Descarga Manut também revestem itens utilizados em seu processo produtivo.

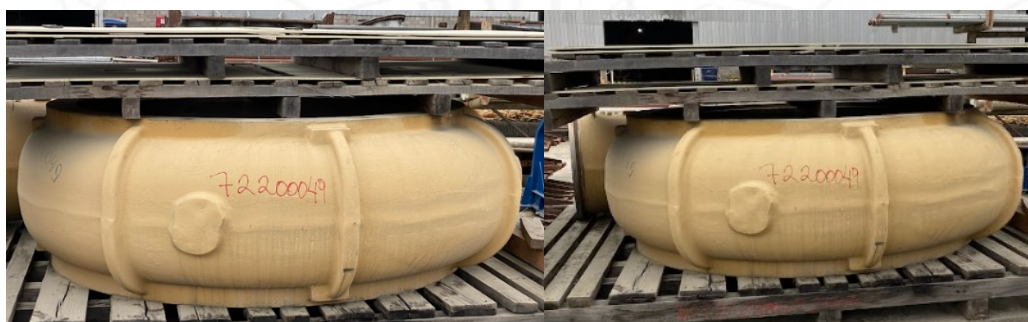


**Placa de Alimentação Intermediária Manut. 00177**



**Placa Canto Descarga Manut. 00179**

**Voluta Bomba Descarga 26557950125517 WEIR / Disco de Sucção Bomba 26557956495734 WEIR:** ambos utilizados na fase de flotação em equipamentos que trabalham com substâncias fluídas. São aplicados nos espessadores de rejeitos e concentrados para viabilizar a transferência das substâncias flotadas (minério concentrado) e as não flotadas (rejeitos), possibilitando a separação da água utilizada.



**Voluta Bomba Descarga 26557950125517 WEIR**



**Disco de Sucção Bomba 26557956495734 WEIR**

**Quadro Filtro Prensa F601707/1.A LAROX / Cilindro Filtro Prensa P 28550/A.C LAROX / Valvula Filtro Prensa F6058840031 OUTOTEC / Filtro Prensa P213011-144 LAROX / Sensor Filtro Prensa L03735 LAROX / Mangueira Filtro Prensa P 4113821800 e P 4113821600 OUTOTEC:** todos são utilizados na fase de filtragem que encerra o beneficiamento do minério, correspondendo a componentes dos dois filtros prensas utilizados na sua operação e atuando em contato direto com o minério produzido.



**Camisa Brit Com 17301737001 Metso / Mandíbula Fixa Brit Mand 814329275000 Metso / Contrapeso Superior Brit Prim 174027880001 Metso / Respiro Brit Com 80901035001 Metso:** utilizado nos britadores, exaurindo-se no processo produtivo.

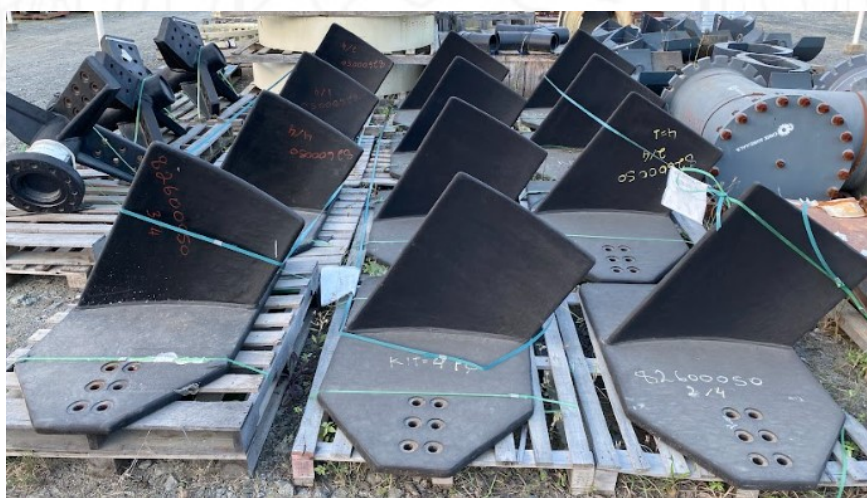


**Mandíbula Fixa Brit Mand Metso**



**Respiro Brit Com Metso**

**Helice Tipo PBT 4 PAS DE015911247 ETEEL ROLLING:** utilizadas nos condicionadores vinculados ao processo produtivo para viabilizar a homogeneização da solução de minério, sendo que sua própria estrutura em hélice permite identificar sua vinculação ao processo produtivo já que é fundamental para atingir as condições necessárias do seu padrão de qualidade.



Discorre ainda sobre a busca da verdade material como um dever da Administração em virtude da legalidade tributária, sendo nula toda e qualquer decisão que ignorar todas as provas, fatos e documentos apresentados pelo contribuinte ou de que tenha conhecimento, requerendo a baixa em diligência do feito caso se entenda pela necessidade de apresentar outros documentos para comprovar seu direito.

Aponta ainda o caráter confiscatório da multa de 60% pois a Constituição Federal, doutrina e jurisprudência determinam que a Administração Pública sempre leve em conta critérios de razoabilidade e proporcionalidade, sendo evidente a violação à vedação ao confisco na exigência de multa em percentual de 60%, pois impõe não apenas a injusta apropriação do seu patrimônio como compromete o exercício regular da sua atividade, citando a ementa dos acórdãos do STF no AI 482281 AgR, na ADI 2.010-MC/DF e no RE 754.554/GO.

Conclui pedindo que seja acolhida a preliminar de nulidade do acórdão ou a de nulidade do Auto de Infração e, subsidiariamente, o provimento do Recurso Voluntário para cancelar integralmente o Auto de Infração. Pede ainda a produção de prova pericial e a redução da multa aplicada a patamares razoáveis e proporcionais à conduta.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 07/06/2023 e adiado para o dia 28/07/2023. Compareceu(ram) o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dra. Isabela Braga Vieira Baião Salgado, OAB/MG 192.439.

### VOTO VENCIDO

A recorrente suscita preliminar de nulidade por preterição do seu direito de defesa, por vício de fundamentação, ao considerar que não foram demonstradas as razões pelas quais o autuante compreendeu que os bens autuados constituiriam materiais de uso e consumo, motivando a lavratura do Auto de Infração.

Todavia, além de não vislumbrar a nulidade apontada, entendo que mesmo se concordasse com a recorrente não seria o caso de reconhecê-la, na forma do parágrafo único do art. 155 do RPAF/BA, por vislumbrar a possibilidade de decidir o mérito em favor do sujeito passivo, como é o caso.

A discussão presente neste PAF não é nova e sempre estimula calorosos debates. Contudo, penso ser importante pontuar peculiaridade deste caso, em razão da atividade econômica do sujeito passivo, pois muito dos materiais envolvidos, embora classificados pela autuação como de uso e consumo, são considerados produtos intermediários pela recorrente e ostentam características normalmente encontradas em itens do ativo imobilizado, sobretudo pelas suas dimensões e aparente durabilidade.

Mas, não tenho dúvidas de que um item passível de enquadramento como ativo imobilizado de determinado contribuinte, pode receber classificação distinta em outro, em função da atividade na qual está inserido. Note-se, por exemplo, que as fotografias constantes do recurso revelam a existência de diversas peças de alguns dos itens em discussão, situação incomum quando se trata de um bem do ativo imobilizado, que normalmente tem como característica uma maior vida útil e, por este motivo, não demanda um estoque numeroso.

No que se refere à discussão propriamente dita, mantendo a coerência com posicionamentos que tenho externado em processos sobre o mesmo tema, entendo que assiste razão à recorrente, pois, comungo com a doutrina de Deonísio Koch, segundo o qual, antes da entrada em vigor da LC nº 87/96, existia uma visão mais restritiva da matéria, porque o Convênio ICMS 66/88, que tratava provisoriamente sobre o regramento do imposto estadual por autorização do § 8º, do art. 34 do ADCT da CF/88, condicionava o direito ao crédito ao consumo e à integração da mercadoria ou produto adquirido no resultado final, como elemento indispensável à sua composição (art. 31, III do Convênio ICM 66/88), extrapolando até mesmo as disposições anteriores sobre a matéria, já que limitação desta amplitude parece não poder ser extraída do texto do § 3º, do art. 3º do Decreto-lei nº 406/68.

Deonísio Koch, inclusive, ressalta que um dos traços distintivos entre “matéria-prima” e “produtos intermediários” é justamente o fato de que somente a primeira é “[...] *decomposta ou consumida no processo de industrialização e integra o produto final*”, este último, segundo a doutrina, seria consumido de forma integral e imediata ou em curto prazo, porém, sem integrar o resultado (*Manual do ICMS: teoria e prática*. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020. p. 345).

No entanto, observa que a LC nº 87/96, ao passar a regular a matéria, tratou do assunto de forma mais aberta, considerando o crédito na modalidade financeira, e trazendo como restrição apenas a condição de estranha (alheia) ao objeto social do estabelecimento, além das vedações decorrentes da quebra do ciclo de tributação. Assim, o crédito seria devido em todas as operações de aquisição de produtos com vínculo direto ou indireto com o setor produtivo, independentemente se consumidos integral ou imediatamente ou se integrados ao produto.

Este, aliás, sempre foi o intuito da Lei Kandir, como se pode extrair da justificativa apresentada pelo Deputado Antônio Kandir, quando da apresentação do Projeto de Lei Complementar nº. 95, de 1996, que culminou na LC nº 87/96:

*“[...] O segundo ponto de inovação do projeto é o que permite o crédito do imposto referente a todas as mercadorias ou serviços que entram no estabelecimento, exceto os que digam respeito a atividades alheias ao escopo deste. Ainda hoje se faz a distinção entre crédito físico (concernente a mercadoria a serem revendidas ou que integram produto fabricado ou que se consomem no processo de fabricação) e crédito financeiro (que diz respeito a bens destinados ao ativo). O projeto abole a distinção, em primeiro lugar porque o não creditamento do imposto referente a bens do ativo permanente produz efeitos cumulativos que não se compadecem com imposto deste tipo, nem com o texto constitucional e, em segundo lugar, porque torna o imposto mais compatível com sua função econômica. Em linhas muito gerais, passa-se de um imposto tipo produto bruto a um imposto tipo consumo, que pode tornar-se poderoso indutor de novos investimentos. [...]”*

Por esta perspectiva, também ousa discordar de quem condiciona ao consumo “imediato e integral” do produto, no processo de industrialização, para possibilitar o seu creditamento. Essa é uma característica que só se aplicava ao IPI enquanto vigente o regulamento estabelecido pelo Decreto nº 70.162/72, haja vista que o Decreto nº 83.263/79, que lhe sucedeu, não mencionava mais essa condição, como restou reconhecido pelo Parecer Normativo CST nº 65/1979, que orienta a discussão no âmbito federal.

Convém lembrar que, embora possuam muitas semelhanças, o IPI sucedeu o Imposto sobre o Consumo que era o objeto da Lei nº 4.502/1964, até o advento do Decreto-lei nº 34/1966. O ICMS, por sua vez, sucedeu o antigo Imposto de Vendas e Consignações, tratado por último na Lei nº 4.784/1965, até a redefinição do sistema tributário nacional iniciada pela Emenda Constitucional nº 18/1965. Assim, nem tudo que é adequado para um também o é para o outro.

Em outras palavras, é preciso evoluir na interpretação do que se entende como *produtos intermediários* a fim de se adequar ao modelo normativo estabelecido pela Lei Kandir, que não mais contempla a restrição ao crédito que vigorava em momento anterior. Também não soa razoável se aproveitar da linha tênue que separa este conceito para o de *material de uso e consumo* para invocar o questionável marco temporal para aproveitamento de crédito estabelecido pelo art. 33 da LC nº. 87/96.

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já há algum tempo tem proferido decisões neste sentido, cabendo destacar o AgInt no REsp 1486991/MT, por expor com clareza a mudança de entendimento:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PEDIDO DE NATUREZA DECLARATÓRIA. VIABILIDADE. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PARA AS OPERAÇÕES REALIZADAS NA VIGÊNCIA DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO CASSADO.**

1. O Plenário do STJ decidiu que “aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (Enunciado Administrativo n. 2).

2. É assegurado ao contribuinte postular a declaração do direito à compensação tributária, inclusive na forma de creditamento, tendo esse provimento judicial efeitos meramente prospectivos que em nada impedem o fisco de fiscalizar o encontro de contas a ser realizado.

3. Enquanto vigorou o Convênio ICMS n. 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o direito de crédito estava restrito aos produtos intermediários que eram consumidos imediata e integralmente no processo industrial ou que integravam a composição do produto final.

4. A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as

*hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes.*

5. Hipótese em que o acórdão recorrido decidiu que os produtos intermediários que sofrem desgaste gradual ao longo do processo produtivo não dão direito a crédito de ICMS, mesmo em relação a operações já realizadas sob a égide da Lei Kandir, o que justifica a cassação do julgado, para que a apelação seja reapreciada, agora em conformidade com a orientação desta Corte Superior.

6. A questão referente à aplicabilidade da limitação temporal prevista no art. 33, I, da LC n. 87/1996, que é outra causa autônoma de objeção invocada pela Fazenda Pública perante as instâncias ordinárias, por não ter sido objeto de análise pelo acórdão recorrido, também deve ser apreciada, vez primeira, pelo Tribunal de origem, por ocasião do re julgamento da apelação, sob pena de indevida supressão de instância.

7. Agravo interno desprovido. (AgInt no REsp 1486991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/2017, DJe 21/06/2017)

O mesmo entendimento vem sendo ratificado em **decisões ainda mais recentes da PRIMEIRA TURMA**, com o destaque por reconhecer o **direito ao crédito do ICMS relativo a bens intermediários, que tenham relação com o objeto social do contribuinte, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente**:

TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. A revisão da interpretação dada pelo Tribunal a quo sobre o conceito jurídico de bens intermediários para fins de creditamento de ICMS dispensa reexame de prova, o que afasta a aplicação do óbice de conhecimento estampado na Súmula 7 do STJ.

2. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1800817/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/08/2021, DJe 20/08/2021)

TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS ADQUIRIDOS INDISPENSÁVEIS À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. POSSIBILIDADE. REVISÃO FÁTICO-PROBATÓRIA. DESNECESSIDADE.

1. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.

2. Hipótese em que a Corte local decidiu que o combustível adquirido para utilização na frota de veículos destinados à manutenção da rede de transmissão de energia elétrica não geraria crédito de ICMS à prestadora de serviço de transmissão de energia, conclusão em desalinho com o entendimento deste Tribunal Superior, uma vez que a manutenção das torres de transmissão constitui condição indispensável à atividade-fim da contribuinte.

3. Releva-se desnecessário o reexame dos fatos e das provas dos autos para se analisar a questão posta no recurso especial, em razão da matéria ser eminentemente de direito, além das premissas fáticas necessárias ao enfrentamento da temática serem incontroversas, o que afasta o óbice da Súmula 7 do STJ.

4. Agravo interno não provido. (AgInt nos EDcl no AREsp 1394400/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/10/2021, DJe 08/11/2021)

Reconheço que até o momento não há uma uniformização do entendimento pela Primeira Seção, que reúne as Turmas com competência para matéria de Direito Público, o que faz com que ainda seja possível encontrar decisões da SEGUNDA TURMA do STJ em sentido contrário, contudo, o exame de sua fundamentação revela que, em verdade, o entendimento jurisprudencial anterior à Lei Kandir vem sendo reproduzido de maneira irrefletida, sem a devida apreciação dos seus efeitos na sistemática do ICMS, com raras exceções como o REsp 1090156/SC (Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010), no qual também se reconheceu a nova concepção do creditamento dos produtos intermediários.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, não detém competência para apreciar a matéria, no ordenamento constitucional instaurado com a CF/88, pois, como já apontou repetidas vezes, a discussão é infraconstitucional, cujo exame passou a ser de competência do STJ, e ainda demandaria reexame de fatos e provas contidas no processo, o que seria inviável já que, se houvesse ofensa à Constituição nestes casos, seria indireta, reflexa. Neste sentido, por exemplo, confira-se o AI 460139 AgR, Rel. CARLOS VELLOSO, DJ 01/04/2005; AI 487301 AgR, Rel. GILMAR MENDES, DJ 03/02/2006; ARE 745785 ED, Rel. TEORI ZAVASCKI, DJe 24/02/2014; ARE 1121232 AgR, Rel. ROBERTO BARROSO, DJe 24/10/2018; ARE 1140831 AgR, Rel. EDSON FACHIN, DJe 08/10/2019; ARE 1279402 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 20/10/2020 e RE 1325829 AgR, Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 06/12/2021.

Porém, a leitura apressada de alguns dos seus julgados pode conduzir à equivocada compreensão de que o Excelso Pretório pacificou a tese da necessidade de integração física ao produto final ou, ainda, refutou completamente a hipótese de crédito financeiro, se considerarmos a redação final das ementas do RE 503877 AgR, Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 05/08/2010; do AI 493183 AgR, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 07/10/2010; do AI 685740 AgR-ED, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 14/10/2010; do RE 447470 AgR, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 07/10/2010; do RE 540588 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 20/03/2013; do RE 604736 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 25/04/2013; do AI 617913 AgR-AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 26/09/2013 e do RE 689001 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 23/02/2018.

Trata-se, porém, de um reflexo do uso sem critério de ementas para fundamentar decisões, sem atentar para o inteiro teor da decisão que se propuseram a exprimir, de forma sintética. A análise do texto integral dos acórdãos acima citados revela que, em muitos deles, a referência à discussão sobre produtos intermediários constitui uma mera reprodução do que foi decidido na instância anterior, para depois negar prosseguimento ao exame do mérito por se tratar de matéria infraconstitucional ou ainda para afirmar que a sistemática de creditamento não decorre expressamente do princípio constitucional da não-cumulatividade, dependendo de legislação infraconstitucional.

Por outro lado, aqueles que aparentam até mesmo adentrar ao mérito da questão não fazem mais do que reproduzir as ementas de outros acórdãos que, por sua vez, também não apreciaram a matéria, seja porque decididos antes da entrada em vigor da LC 87/96, seja porque também cometem o equívoco de citar outras ementas aparentemente mal redigidas. É o que se constata, por exemplo, quando se analisa com cuidado o inteiro teor dos precedentes acima.

É também curioso que, na ADI 2.325-MC/DF (Rel. Min Marco Aurélio, DJ 06/10/2006), citada em muitos dos acórdãos acima mencionados, prevaleceu a divergência apresentada pelo Min. Ilmar Galvão e que foi acompanhada pelo Min. Carlos Velloso, em voto-vista do qual se pode extrair a seguinte conclusão *in verbis*:

*“Na forma do estabelecido no art. 155, § 2º, XII, c, da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. A Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir), estatuiu que o crédito do ICMS referente à aquisição do ativo permanente poderia ser aproveitado, e aproveitado de uma só vez, integralmente; estatuiu, também, que o crédito do ICMS referente à energia elétrica poderia ser aproveitado sem restrições; e estatuiu, mais, que o crédito do ICMS referente a telecomunicações poderia ser utilizado sem restrições.*

*A lei complementar assim dispôs, porque a norma constitucional, art. 155, § 2º, I, não impede que o legislador ordinário conceda mais. O que não pode fazer é conceder menos, na interpretação do texto constitucional. Noutras palavras, competindo ao legislador ordinário, mediante lei complementar, disciplinar o regime de compensação do imposto – C.F., art. 155, § 2º, XII, c – pode ela adotar interpretação mais benéfica ao contribuinte.*

*E foi o que aconteceu com a Lei Complementar 87/96.*

*Sobreveio, então, a Lei Complementar nº 102, de 11.7.2000, que alterou dispositivos da Lei Complementar 87/96, estabelecendo: a) o crédito de ICMS referente a aquisição de ativo permanente, deverá ser aproveitado em 48 parcelas; b) o crédito de ICMS referente à energia elétrica passível de aproveitamento é somente aquele decorrente do consumo no processo de industrialização ou em operações que resultarem em exportação, na proporção do volume exportado; c) o crédito de ICMS referente a telecomunicações poderá ser aproveitado somente naquelas empresas que prestarem serviços da mesma natureza ou quando o consumo resultar em*

exportação, na proporção do volume exportado.

*Assim posta a questão, força é convir que foi a Lei Complementar nº 87/96 que permitiu o crédito relativo à entrada de bens destinados ao consumo ou ativo permanente, permitindo a adoção do crédito financeiro. Em suma: à lei complementar cumpre disciplinar o regime de compensação do imposto (C.F., art. 155, § 2º, XII, c). Fê-lo, então, a Lei Complementar 87/96, permitindo o crédito financeiro. Ora, se é na lei complementar que estava a possibilidade do crédito financeiro e não na Constituição, lei complementar subsequente poderia alterar a antecedente. E foi o que aconteceu: a Lei Complementar 87/96 simplesmente foi alterada pela Lei Complementar 102/2000.”*

A ação, como fica claro, não se relacionava aos *produtos intermediários*. Mas, a fundamentação do voto divergente, que prevaleceu, muito mais reforça o entendimento aqui demonstrado, no sentido de que a Lei Kandir adotou a sistemática de crédito financeiro também para essas mercadorias, do que a rechaça, de forma que as decisões posteriores daquela Corte não são capazes de afastar esta percepção, sobretudo porque sequer possuem fundamentação válida, a meu ver, uma vez que, segundo o art. 489, § 1º, inciso V do CPC, “*não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos*”.

Outrossim, destaco que o raciocínio também pode ser verificado em recente acórdão da Terceira Câmara Cível do TJ/BA, **publicado em 02/06/2021**, conforme ementa abaixo transcrita:

*APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CABÍVEL CREDITAÇÃO. PERÍCIA QUÍMICA REALIZADA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA.*

*1. Consoante assentado no STJ, no hodierno aresto retromencionado, “A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial”.*

*2. Laudo pericial químico determinado pelo juízo constatou que os itens constantes do auto de infração impugnado, com exceção do sensor, se configurariam produtos intermediários, passíveis, portanto, de creditação.*

*3. Recurso conhecido e não provido. (Classe: Apelação, Número do Processo: 0175473-41.2007.8.05.0001, Relator(a): MARIELZA MAUES PINHEIRO LIMA, Publicado em: 02/06/2021)*

O voto condutor, aliás, destacou expressamente:

*“A legislação baiana não traz, de modo expresse, a necessidade de que a mercadoria seja totalmente consumida ou desgastada ao final de cada ciclo do processo produtivo para que seja considerada produto intermediário e, por conseguinte, constituir crédito fiscal.” (negrito do original)*

Apesar disso, a pesquisa da jurisprudência sugere que o Poder Judiciário tem abordado a matéria de maneira possivelmente equivocada, já que o mais comum é encontrar decisões que reconhecem como produtos intermediários aqueles que são assim identificados por um perito judicial, sendo que, a meu ver, não há necessidade de perícia técnica se adotado o entendimento de que o regime jurídico do ICMS sobre a matéria foi alterado pela Lei Kandir, ou seja, a realização de perícia em ações judiciais sobre a questão, por si só, já contém implícita uma pré-concepção de produtos intermediários que mais se adequa ao regramento anterior.

Ademais, de acordo com a doutrina atualizada, os materiais de uso e consumo são aqueles empregados na atividade-meio do estabelecimento os quais identifica como materiais de apoio administrativo, citando como exemplo os de expediente, limpeza, segurança, entre outros que não se relacionam diretamente com o setor produtivo, servindo apenas como facilitador do funcionamento desta atividade (KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: teoria e prática*. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020. pp. 347-349).

Consequentemente, entendo que os produtos objetos da autuação não são alheios à atividade do estabelecimento e nem restou demonstrado que se relacionam exclusivamente com sua atividade-meio para que possam ser classificados como material de uso e consumo. Logo, devem ser reconhecidos como produtos intermediários, o que impõe a improcedência da autuação.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reconhecer a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### VOTO VENCEDOR

Peço vênica ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

Com se vê, trata-se de exigência tributária relativa a diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de mercadorias diversas, tidas, pela fiscalização, como de uso/consumo do estabelecimento.

Embora o Sujeito Passivo alegue tratar-se de produtos intermediários, o exame do demonstrativo de débito aponta em sentido contrário, pois foram relacionados itens tipicamente de consumo, tais como *botina, cabo de conexão, cavalete, mangote de bomba, cunha, porca, respiro, pino, parafuso, válvula, graxa, bucha, mandíbula, placa* e etc.

É certo que há alguns itens cuja classificação pode ensejar alguma dúvida, tais como *correia transportadora, eixo giratório, conjunto placas descarregadora, placa alta alimentação, excêntrico britador primário, segmento côncavo superior britagem, placa médio, revestimento, placas de alimentação intermediária, voluta bomba descarga, disco de sucção bomba*, etc. Parecem assumir feição de peças de reposição (o que conduziria à classificação em itens de uso/consumo), havendo, todavia, alguns itens que se situam na zona fronteira entre peças de reposição ou bens do ativo imobilizado.

Ainda que não se trate de peças de reposição, a eventual classificação de tais compras no ativo imobilizado não desnatura a acusação, uma vez que também nesses casos é devido o pagamento do difal.

Uma coisa é certa: de produto intermediário não se trata, ainda que doutrina e jurisprudência não tenham logrado êxito em obter um consenso acerca dos limites conceituais de tal instituto tributário.

De fato, a concepção originária de produto intermediário guardava coerência com o princípio do crédito físico, que se traduzia na ideia de que o tributo não podia incidir mais de uma vez sobre a mesma base material já tributada.

Tal concepção, todavia, era inaplicável à atividade extrativa, se quisermos ser fieis à etimologia da palavra, pois pressupunha uma atividade laboral que resultasse num “produto”, que ainda não se encontrava em estágio “*acabado*”, mas sim em situação “*intermediária*”.

Ora, como a legislação exigia que o “produto intermediário” se integrasse ao produto fabricado (acabado), para propiciar crédito em suas aquisições a terceiros, nenhum sentido fazia reivindicar tal tratamento às atividades extrativas, que não consistem em um *labor integrativo*, mas em “*desagregação*”.

Assim, em coerência a esta concepção do microsistema tributário do ICMS, foi construída toda a jurisprudência desta Corte, a exemplo dos acórdãos abaixo (cujo trecho respectivo destaco), relativos a Autos de Infração lavrados contra este mesmo contribuinte.

“ACÓRDÃO CJF Nº 0068-11/14 9

...

*Com relação ao apelo voluntário, relativo aos itens remanescentes após a desoneração (infrações 1 e 2), não há como dar-lhe provimento, tendo-se em vista a natureza intrínseca dos bens e as suas funções, descritas, por exemplo, às fls. 1.003 a 1.006: óleo, lubrificantes, ácidos, detergentes, tela de peneiramento, rolamento, peças para perfuração, soda cáustica etc. (grifos acrescidos).*

*Não é pertinente trazer à baila o princípio da não cumulatividade no que concerne a aquisições de materiais de uso e consumo, pois o direito a crédito só se dará a partir de 1º de janeiro de 2020, nos termos do art. 33, I da Lei Complementar nº 87/1996.*

*Como bem disse o relator da Junta, os materiais empregados na construção da planta industrial (vigas,*

*pilares, coberturas etc.), não são bens do ativo imobilizado para efeito de aplicação da legislação do ICMS e do Programa DESENVOLVE.*

*Assinale-se que o sujeito passivo foi devidamente intimado do Parecer ASTEC 120/2012, mas não se manifestou (fl. 957).*

*O recorrente se insurge à fl. 996 contra o suposto fato de as planilhas homologadas na Decisão recorrida não terem incorporado as informações constantes de documentos protocolados por si no dia 27/08/2012.*

*Cumpra consignar que à fl. 904 foi protocolada petição de 24/07/2012, enquanto à fl. 909 informação fiscal de 24/08/2012, seguida da solicitação de diligência de 17/10/2012 (fl. 915). Portanto, não há nos autos qualquer documento protocolado pelo contribuinte em 27/08/2012, a não ser que tenha sido equivocadamente colacionado pela repartição competente, o que não constato.*

*Por outro lado, não há possibilidade de consideração de documentos na planilha revisada e homologada pela JJF, de vez que a mesma não acrescentou nada, mas apenas deduziu os montantes atinentes às esferas metálicas e aos explosivos de demolição.*

*Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, com a homologação dos valores já pagos.*

...

**“ACÓRDÃO CJF Nº 0306-12/12**

...

***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 (grifos acrescidos).***

***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 fôlios processuais, a meu ver não se desgastam da mesma forma que os demais, constituindo-se como peças de reposição de equipamentos.***

...

**“ACORDÃO CJF Nº 0405-12/21**

...

***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, consequentemente, não é possível a manutenção do crédito fiscal (grifos acrescidos)..***

***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.***

...

Assim, peço vênha ao nobre Relator para votar no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão de piso.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278868.0005/22-5**, lavrado contra **ATLANTIC NICKEL MINERAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.460.639,15**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira, Valdirene Pinto Lima e Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS