

**PROCESSO** - A. I. N° 278868.0004/22-9  
**RECORRENTE** - ATLANTIC NÍCKEL MINERAÇÃO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0234/23-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 17.10.2024

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0251-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. MULTA. Restou caracterizado que as mercadorias têm função direta na atividade mineradora de níquel exercida pelo contribuinte autuado no qual se revestem em produtos intermediários. Autoriza-se a utilização de créditos fiscais em relação a aquisições dessa natureza. Na análise da peculiaridade do presente, é que verificar se a atividade econômica da Recorrente (processo de mineração), nos quais os 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. As mercadorias autuadas são passíveis de enquadramento como ativo imobilizado de determinado contribuinte, podendo receber classificação diferente em outro, em função da atividade exercida. Após a demonstração das mercadorias revelam a existência das peças dos itens em discussão, situação incomum quando se trata de ativo imobilizado, que geralmente tem uma maior vida útil. Assiste razão à recorrente, pois fora reforçado que, antes da entrada em vigor da LC n° 87/96, existia uma visão mais restritiva da matéria, isto porque o Convênio ICM 66/88, que tratou de forma provisória 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 n° 406/68. A 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. A 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 n° 87/96. Modificada a Decisão recorrida. Infração insubsistente. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração

**Improcedente.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4ª JJF Nº 0234-04/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 615.330,67, acrescido da multa de 60%, em razão da seguinte irregularidade:

**Infração 01 – 001.002.089** – “Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Contribuinte utilizou indevidamente como crédito de ICMS valores destacados em documentos fiscais referentes a aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo, sem, contudo, repercutir no valor a recolher do ICMS, haja vista o valor de crédito acumulado para o período em questão, cabendo apenas aplicação de multa e obrigatoriedade de estorno do valor indevidamente lançado a crédito. Acostos os seguintes relatórios, impressos e em mídia magnética, para embasamento do valor cobrado neste item do Auto de Infração: CRÉDITO INDEVIDO USO E CONSUMO, valores de créditos mensais apurados; CRED INDEVIDO USO E CONSUMO\_NF, lista de documentos fiscais que suscitaron 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 acostou em mídia magnética na pasta EFD”.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 14/11/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*A acusação que versa nos presentes autos, objetivando reclamar crédito tributário no montante de R\$ 615.330,67 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação: “Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Contribuinte utilizou indevidamente como crédito de ICMS valores destacados em documentos fiscais referentes a aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo, sem, contudo, repercutir no valor a recolher do ICMS, haja vista o valor de crédito acumulado para o período em questão, cabendo apenas aplicação de multa e obrigatoriedade de estorno do valor indevidamente lançado a crédito”.*

*Em preliminar foi suscitada a nulidade do Auto de Infração por vício de fundamentação, ante a ausência das razões que levaram os autuantes a classificarem os itens objeto da autuação como sendo aquisições para uso ou consumo próprio. Com isso foi alegado cerceamento ao direito de defesa além de insegurança na determinação da infração.*

*Da análise levada a efeito nas peças constitutivas dos presentes autos vejo que não assiste razão ao autuado em seus argumentos na medida em que o lançamento atende plenamente o disposto no Art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e o Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, já que houve a verificação e a indicação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, assim como a determinação da matéria tributável e a indicação do imposto devido e a respectiva penalidade, consoante se constata através das planilhas analíticas constantes às fls. 16 a 24 dos autos, as quais possibilitaram ao autuado o claro entendimento da acusação bem como o exercício da ampla defesa que, afinal, assim procedeu.*

*Isto posto, afasto os argumentos de nulidade suscitados na peça defensiva e adentro a análise do mérito da autuação.*

*Destaco que a planilha de fls. 16 a 19, intitulada “Crédito Indevido – Material de uso e consumo – Lista de Notas Fiscais/Itens (Informa também valor da DIFAL para as aquisições em outros Estados)”, contém duas colunas específicas, uma com a indicação do crédito indevido que motivou a aplicação da penalidade relativa ao presente Auto de Infração, e a outra com a exigência do diferencial de alíquota, sobre as mesmas mercadorias constantes neste Auto de Infração, que motivou a lavratura, na mesma data, do Auto de Infração nº 278868.0005/22-5 no valor de R\$ 1.460.639,15, julgado Procedente pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal mediante Acórdão nº 0240-01/22-VD, decisão esta que foi mantida em segunda instância, em decisão por maioria, conforme Acórdão CJF nº 0222-11/23-VD.*

*Isso posto passo a me pronunciar.*

*Inicialmente vejo que o autuado requereu a realização de perícia e de diligência para efeito de comprovação de suas alegações defensivas concernentes a utilização dos produtos que deram azo à autuação. Tais pedidos ficam indeferidos com espeque no Art. 147, incisos I e II do RPAF/BA, tendo em vista o entendimento de que já se encontram presentes nos autos todos os elementos necessários à formação do meu convencimento como*

juçador. Acrescente-se que o detalhamento do emprego dos produtos trazidos pelo autuado em sua peça defensiva são suficientes para a formação do entendimento quanto a utilização ou participação desses materiais em seu processo produtivo.

No que diz respeito ao objeto da autuação, utilização indevida de créditos fiscais, sem repercussão em falta de recolhimento do imposto, ante a existência de saldos credores, o argumento principal do autuado é no sentido de que tais créditos são devidos por se tratar de aquisições de produtos intermediários empregados em seu processo produtivo, nas etapas de extração e de beneficiamento do minério de níquel.

Da análise levada a efeito tanto no detalhamento do emprego dos materiais trazidos pelo autuado em sua defesa, quanto nas planilhas elaboradas pelo autuante, chego a conclusão, sem maiores dificuldades, que a maioria das aquisições se enquadram, realmente, como materiais para uso ou consumo próprio ou meras peças de reposição, que, conforme bem pontuado pelo autuante, nos termos do art. 33, I da Lei Complementar nº 87/96, o crédito fiscal decorrente desse tipo de aquisição só será permitido a partir de 1º de janeiro de 2033, de acordo com a alteração contida na Lei Complementar nº 171/2019.

Isto significa que o argumento defensivo no sentido de que mesmo que se entendesse que tais aquisições se revestem na natureza de materiais para uso ou consumo, faria jus aos créditos fiscais ante sua condição de empresa exportadora, não se sustenta, em face da regra acima delineada.

Assim é que, à luz dos itens constantes nas planilhas elaboradas pelo autuante, donde se extrai, por exemplo, aquisições de botinas, reforçador, cabo de conexão, cavaletes, placas de revestimento, cunha, mingote, respiro, colar, anel, kit reparo, parafuso, válvula, graxa, bucha, anel, sensor, cilindro, assento, mangueira, cunha, rotor bomba, disco sucção, cilindro, segmento, mandíbula, fonte, placas, dentre outros desta natureza, dúvidas não restam que se enquadram como materiais para uso ou consumo próprio e que não possuem a característica de produto intermediário já que não estão vinculados à produção e não integram o produto final na condição de elementos indispensáveis à produção.

Já em relação aos produtos citados pelo autuado em sua defesa, a própria descrição apresentada, em relação aos produtos 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, estes são utilizados, por exemplo, para integrar o britador, o transporte do minério, para revestir os moinhos na etapa de moagem, viabilizar a quebra do minério, revestir e comporem os britadores primários, separação da água que foi utilizada no processo de beneficiamento, compor os filtros utilizados na etapa de beneficiamento e para utilização nos condicionadores que viabilizam a homogeneização da solução de minério, vejo que, em parte assiste razão ao autuado, isto em relação as correias transportadoras e ao quadro de filtro prensa, conforme fundamento adiante. Quanto aos demais itens se revestem em aquisições de matérias de consumo e/ou meras peças de reposição, cuja legislação tributária não autoriza a utilização de créditos fiscais.

Isto posto, em relação as aquisições de **correias transportadoras e quadro de filtro prensa**, tendo em vista a condição do autuado de empresa extractiva de produto mineral, vejo que se adequam ao conceito de produtos intermediários, de acordo com reiteradas decisões já proferidas neste CONSEF em relação a estes produtos, bem como, de acordo com as análises levadas a efeito nas justificativas apresentadas pelo autuado, razão pela qual, com a devida vénia, divirjo do entendimento firmado em relação a manutenção da exigência da Difal em relação a estes produtos nos julgamentos acima mencionados.

Assim é que, quanto ao item **correias transportadoras**, em função da atividade de extração de minério de níquel desenvolvida pelo autuado, são empregadas no transporte do minério ao longo do processo produtivo, permitindo sua remessa entre as fases que compõem as etapas de lavra e de beneficiamento do minério, por isso devem ser consideradas como produtos intermediários, podendo serem citados, por exemplo, os seguintes acordãos que decidiram neste sentido:

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO JJF Nº 0035-05/22-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO. CORREIAS TRANSPORTADORAS.** Em função da atividade desenvolvida pela autuada, na qualidade de extratora de minérios, e à luz do seu processo de extração do fosfato, as correias transportadoras devem ser consideradas produto intermediário, com direito à apropriação dos créditos fiscais. Irregularidade improcedente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. MATERIAIS DESTINADOS A USO/CONSUMO. A cobrança decorreu da glosa dos créditos fiscais atinentes às aquisições interestaduais das correias transportadoras, cobrada na infração 01. Como estas foram consideradas material intermediário, não há que se falar em diferencial de alíquota. Irregularidade improcedente. Pedido de redução de multa prejudicado. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

#### **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0348-12/17**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Não há como negar a condição de produto intermediário em relação à mercadoria impugnada, o qual, apesar de não se integrar ao produto final, é integralmente consumido durante o processo produtivo, sendo imprescindível ao mesmo. Considerando que os créditos decorreram da aquisição de autênticos produtos intermediários (e não material de uso e consumo), não há que se falar na exigência do correlato estorno perseguido pelo autuante. Assim, após a exclusão do levantamento fiscal, os produtos correia transportadora e plana, reduz as infrações 3 e 4 da autuação. Infrações parcialmente subsistentes. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Procedente em Parte. Decisão unânime.**

O mesmo ocorre em relação ao produto quadro de filtro prensa, tendo em vista que é empregado no processo de filtragem, que é a última etapa do beneficiamento do minério, onde a baixa granulometria do minério, após a filtragem, deixa seu estado físico convertido ao de um pó levemente umedecido e pronto para expedição/comercialização.

Assim, em relação ao produto filtro, entendo que deve ser enquadrado, tal como as correias transportadoras, como produto intermediário, razão pela qual entendo que é devido o crédito fiscal relativo as aquisições realizadas, por isso considero que devem ser excluídas as respectivas exigências relacionadas a ambos os produtos.

EXCLUSÕES CORREIAS TRANSPORTADORAS			
Mês/Ano	Nº N.F.	Crédito lançado	Multa 60% excluída
Nov/18	17.177	19.398,18	11.638,91
	17.180	19.398,18	11.638,91
	17.181	19.398,18	11.638,91
	17.182	19.398,18	11.638,91
	17.183	19.398,18	11.638,90
	<b>Sub total</b>	<b>96.990,90</b>	<b>58.194,54</b>
Fev/20	58.233	10.946,10	6.567,66
Mar/20	522	12.750,71	7.650,42
<b>TOTAL</b>		<b>120.687,71</b>	<b>72.412,62</b>
EXCLUSÕES FILTRO PRENSA E QUADRO FILTRO PRENSA			
Mar/20	5.222	1.669,20	1.001,52
	5.225	7.523,55	4.514,13
	<b>TOTAL</b>	<b>9.192,75</b>	<b>5.515,65</b>
<b>Total geral a ser excluído</b>			<b>77.928,27</b>

Naquilo que diz respeito a penalidade plicada no percentual de 60%, vejo que a legalmente prevista pela legislação tributária em vigor, especialmente o Art. 42, nisso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto correta sua aplicação, enquanto que sua arguição de caráter confiscatório observo que de acordo com o Art. 167, inciso I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não compete aos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade e nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Em conclusão, após processadas as exclusões acima, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 537.402,40.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, mediante o qual aduz preliminar de nulidade da infração, por vício na fundamentação, com violação ao art. 142 do CTN. Sendo prejudicado o seu direito de defesa. Narra que “a Autoridade Fiscal não cuidou de apresentar as razões pelas quais entendeu que os bens objeto da autuação fiscal corresponderiam a materiais de uso e consumo”

No mérito, alega que o conceito de produto intermediário aplicado pela 4ª JJF destoa do entendimento dos Embargos de Divergência em Agravo de Instrumento em Recurso Especial nº 1.775.781/SP, quando o STJ sedimentou o entendimento de que, para o enquadramento na condição de produto intermediário, o item deve *(i)* estar vinculado à atividade-fim desenvolvida pelo contribuinte e *(ii)* se desgastar no curso do processo de produção, **ainda que de forma gradativa**.

Trata, ainda sobre a legislação que rege a matéria, artigo 155 da Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), a qual tratou de formalizar a não-cumulatividade prevista pelo texto constitucional, definindo as balizas para a fruição dos créditos inerentes às operações

praticadas pelos contribuintes, e transcreve o artigo 19 e 20 da LC

Em seguida, aduz que no que interessa aos materiais de uso e consumo, a Lei Kandir, no art. 33, I, atualmente, tem prorrogado o direito à utilização do crédito, autorizando os contribuintes a se creditarem apenas das mercadorias cuja entrada no estabelecimento ocorra a partir de 1º de janeiro de 2033. E acrescenta o § 1º, do art. 20 da Lei Kandir, que estabelece que as mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento **não** darão direito a crédito do ICMS. E o art.310 do RICMS/BA.

Narra que em situação análoga, esta Corte Administrativa manteve lançamento fiscal em face da Recorrente ao apreciar o Auto de Infração nº 2788680005/22-5, mas quando a questão foi apreciada pelo Poder Judiciário, em decisão nos autos da Ação Anulatória nº 8000792-34.2023.8.05.0117 foi determinada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por demonstração da probabilidade do direito da ATLANTIC NICEL.

Aduz o Recorrente: *“Por outro lado, mesmo que seja aplicado o conceito mais restritivo (amparado no Convênio ICMS 66/88, já revogado), os itens objeto da autuação ainda se enquadram como produto intermediário, pois se consomem imediatamente e integralmente no processo produtivo”.*

Destacou que: *“que no âmbito federal, ao tratar sobre matéria inerente ao IPI, imposto que possui hipótese de creditamento ainda mais restrita que aquela atribuída ao ICMS, a Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 24/2014 consignou que o conceito de produto intermediário corresponderia, inclusive, aos produtos que se desgastassem ao longo do processo produtivo. “*

Afirma que todos os itens objeto da autuação fiscal são empregados diretamente na linha produtiva principal, e que eles são essenciais para obtenção do produto fim e mantém a convicção e que não existem dúvidas de que se tratar de produtos intermediário.

Faz uma abordagem dos itens e a classificação de cada um e depois aborda para verdade material se faz necessário diligência.

E aduz ser confiscatória da multa de 60% e requer: *“na hipótese deste órgão não entender pelo cancelamento integral da penalidade ante à regularidade do creditamento realizado pela Recorrente, requer seja reduzida a multa aplicada”*

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4ª JJF Nº 0234-04/23-VD, que em 14/11/2023, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, com a redução do crédito tributário de R\$ 615.330,67 para R\$ 537.402,40.

No julgamento da 4ª JJF foi firmado o entendimento que para o caso posto no presente PAF *“exceto em relação aos itens correias transportadoras e quadro de filtro prensa/filtro prensa. Que considerando a atividade mineradora de níquel exercida pelo contribuinte autuado se revestem em produtos intermediários, os demais itens abarcados pela autuação são considerados materiais de uso ou consumo próprio e peças de reposição, sobre os quais, a legislação tributária em vigor, não autoriza a utilização de créditos fiscais em relação a aquisição dessa natureza”.*

Da Preliminar de nulidade da autuação, por vício de fundamentação, porque na autuação não foram demonstradas as razões pelas quais o autuante comprehendeu que os bens autuados constituiriam materiais de uso e consumo, motivando a lavratura do Auto de Infração, que segundo a Recorrente provocou prejuízo ao seu direito de defesa.

Da leitura do PAF constato que, o Auto de Infração foi fundamentado, como consta na sua

motivação. Consta que o auto de infração foi lavrado em razão de que as mercadorias se enquadram como material de uso/consumo, nos termos da legislação aplicada. Acrescento que deve ser levado em conta a quantidade das mercadorias, objeto da autuação, não sendo possível que fosse pontuada uma a uma justificativa individual.

**De logo, afasto a nulidade apontada.**

Do mérito. Defende a Recorrente que a maioria dos materiais envolvidos, embora classificados pela autuação como de uso e consumo, são considerados produtos intermediários.

A matéria em discussão não é nova. Classificação de Produto Intermediário e Materiais de Uso e Consumo.

A Recorrente narra as fases do processo produtivo da empresa e lista os itens cujo crédito foi glosado pela Fiscalização – Natureza de Produtos Intermediários, veja-se as mercadorias indicadas no recurso:

**01- EIXO PRINCIPAL GIRATORIO METSO** *O referido item, contudo, classifica-se como verdadeiro produto intermediário, na medida em que é utilizado na fase de Britagem – primeira etapa do processo de Beneficiamento do minério -, posto integrar o britador primário responsável por viabilizar a redução das dimensões do minério para fins de atendimento aos requisitos necessários para a consecução do processo produtivo da empresa.*



**02. ROLO TRANSP CORREIA** *o lançamento restou mantido em relação ao rolo transportador da correia, que também integra o item e se adequa ao conceito de produto intermediário pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, posto participar diretamente da atividade fim desenvolvida pela Recorrente e se desgastar no curso do processo produtivo ao entrar em contato com o minério transportado. Abaixo, apresentam-se imagens do referido item:*



**03. CONJUNTO PLACAS DESCARREGADORA ZX11224118 METSO:** *também possui vinculação direta com o processo produtivo desempenhado pela empresa. Esses itens são utilizados na fase de moagem que compõe a etapa de beneficiamento. Mais especificamente, esses itens são utilizados para revestimento dos moinhos responsáveis por executar a etapa de moagem de impacto do minério, já descrita no tópico anterior. Veja-se:*



**04 -PLACA ALTA ALIMENTAÇÃO MANUT. 00173** é utilizado pela Recorrente nos equipamentos que recebem material abrasivo, como, por exemplo, os britadores e moinhos. Os referidos equipamentos possuem contato direto (imediato) com o minério produzido pela Atlantic Nickel



**05- EXCÊNTRICO BRITADOR PRIMÁRIO 17302945001 METSO:** é utilizado pela Recorrente na fase de Britagem da etapa de Beneficiamento do minério. O referido item é utilizado nos britadores primários (britador de mandíbula) e se prestam justamente a viabilizar a quebra (britagem) do minério para que seja atingida a dimensão ideal para a continuidade do processo produtivo.



**06- SEGMENTO CÔNCAVO SUPERIOR BRITAGEM PRIMÁRIA 10140376000 METSO / SEGMENTO CÔNCAVO INFERIOR BRIT. COM 10140378000 METSO:** também são utilizados nos britadores primários e, portanto, atuam diretamente na quebra do minério para fins de atingimento das dimensões exigidas para a consecução do processo produtivo.



**07 PLACA MÉDIO ESPelho MANUT. 00184 / REVESTIMENTO 17502173001 METSO / PLACA DE ALIMENTAÇÃO INTERMEDIÁRIA MANUT. / PLACA CANTO DESCARGA MANUT. 00179:** Assim como as placas descarregadoras, a placa médio espelho adquirida pela Recorrente atua como revestimento dos itens dispostos no curso do processo produtivo da Recorrente.



**08 - VOLUTA BOMBA DESCARGA 26557950125517 WEIR / DISCO DE SUCÇÃO BOMBA 26557956495734 WEIR:** Tanto a bomba de descarga quanto o disco de sucção são itens adquiridos pela Recorrente para utilização na fase de flotação, integrante da etapa de beneficiamento do minério.



**Voluta Bomba Descarga 26557950125517 WEIR**



Disco de Sucção Bomba 26557956495734 WEIR

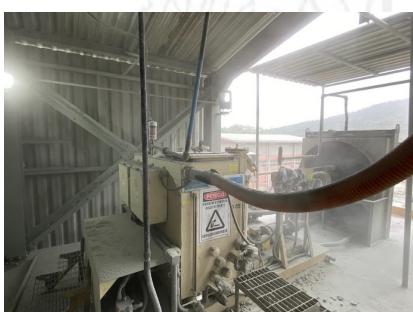
**09 - CILINDRO FILTRO PRENSA P 28550/A.C LAROX / MANGUEIRA FILTRO PRENSA P 4113821800 E P 4113821600 OUTOTEC / VÁLVULA FILTRO PRENSA F6058840031 OUTOTEC / SENSOR FILTRO PRENSA L3735 LAROX:** Todos esses itens se referem a produtos utilizados na fase de filtragem que encerra a etapa de beneficiamento do processo produtivo desenvolvido pela Recorrente



**10. - CAMISA BRIT COM 17301737001 METSO / MANDÍBULA FIXA BRIT MAND 814329275000 METSO / CONTRAPESO SUPERIOR BRIT PRIM 174027880001 METSO / RESPIRO BRIT COM 80901035001 METSO:** assim como alguns dos demais itens anteriormente indicados, a produtos utilizados nos britadores que atuam na fase de britagem desempenhada pela Recorrente.



Mandíbula Fixa Brit Mand Metso



Respiro Brit Com Metso

**11. - HELICE TIPO PBT 4 PAS DE015911247 ETEEL ROLLING** são utilizadas pela empresa nos condicionadores vinculados ao processo produtivo e se prestam a viabilizar a homogeneização da solução de minério detalhada no tópico anterior.



Passo a analisar a peculiaridade do presente PAF, haja vista a atividade econômica da Recorrente (processo de mineração), nos quais os 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.

Registro meu entendimento de que um item passível de enquadramento como ativo imobilizado de determinado contribuinte, pode receber classificação diferente em outro, em função da atividade exercida.

No caso em debate, as fotografias constantes do recurso revelam a existência das peças dos itens em discussão, situação incomum quando se trata de ativo imobilizado, que geralmente tem uma maior vida útil.

Assim, assiste razão à recorrente, porque, como já dito acima comungo com a doutrina de Dionísio Koch.

Reforço que, antes da entrada em vigor da LC nº 87/96, existia uma visão mais restritiva da matéria, isto porque o Convênio ICM 66/88, que tratou de forma provisória 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.

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.

Já há algum tempo o STJ tem proferido decisões neste sentido, como se pode observar o AgInt no REsp 1486991/MT, e o recente julgado de 2023, STJ - AgInt no REsp: 1971647 PR 2021/0351991-0 abaixo:

*TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS ESSENCIAIS PARA A FABRICAÇÃO DO PRODUTO FINAL. ACÓRDÃO RECORRIDO. HARMONIA COM O POSICIONAMENTO DO STJ. 1. O arresto recorrido, ao entender pela possibilidade de a contribuinte, no caso, creditar-se do ICMS pago na aquisição de produtos intermediários, essenciais para a fabricação de seu produto final, encontra-se alinhado à jurisprudência do STJ sobre o tema. Precedentes: AgInt no REsp n. 2.056.381/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 15/5/2023, DJe de 19/5/2023; REsp n. 2.054.083/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 18/4/2023, DJe de 20/4/2023; AgInt no AREsp n. 1.891.332/MG, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 28/11/2022, DJe de 30/11/2022; AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.394.400/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 25/10/2021, DJe de 8/11/2021.2. Agravo interno não provido.*

*(STJ - AgInt no REsp: 1971647 PR 2021/0351991-0, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 14/08/2023, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 16/08/2023)*

*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.*

4. 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 imediatamente no processo industrial ou que integravam a composição do produto final.

5. 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.

6. 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 apreciada, agora em conformidade com a orientação desta Corte Superior.

7. 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 rejulgamento da apelação, sob pena de indevida supressão de instância.

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

Registro ainda que em **decisões ainda mais recentes da PRIMEIRA TURMA**, tendo o mesmo entendimento vindo sendo ratificado 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 incontrovertíveis, 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)

De fato, 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.

Acrescento que o Supremo Tribunal Federal, não tem competência para apreciação da matéria, no ordenamento constitucional instaurado com a CF/88, 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: ARE 1279402 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 20/10/2020 e RE 1325829 AgR, Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 06/12/2021.

Acrescento ainda que, na ADI 2.325-MC/DF (Rel. Min Marco Aurélio, DJ 06/10/2006), 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 interlocatória, 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*”.

Registro também o acórdão da Terceira Câmara Cível do TJ/BA, publicado em 02/06/2021:

**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 arresto 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)

Destacou expressamente, o voto condutor:

**“A legislação baiana não traz, de modo expresso, 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)

No que toca ao pedido de prova pericial e de baixa do processo sem diligência, o recorrente requer: “oportunizando à Empresa a apresentação de eventuais documentos e esclarecimentos necessários, em respeito ao princípio da verdade material”.

Desde logo, indefiro tal prova, porque os elementos constantes nos autos são suficientes para o meu convencimento.

Ademais, pela doutrina atualizada, os materiais de uso e consumo são os empregados na atividade-meio do estabelecimento os quais identifica como materiais de apoio administrativo, o que não é o caso das peças objeto do Auto de Infração.

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.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, PROVER o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 278868.0004/22-9, lavrado contra ATLANTIC NÍCKEL MINERAÇÃO LTDA.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS