

**A. I. N°** - 278868.0006/22-1  
**AUTUADO** - ATLANTIC NÍCKEL MINERAÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ MARCELO PONTES  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 05.04.2024

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0053-05/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAL DESTINADO A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **a)** ICMS NORMAL; **b)** ICMS ST. 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 indevida a apropriação dos créditos respectivos, para a situação em tela. Excluídos os itens que se consomem imediata e integralmente em contato com o produto acabado. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o requerimento para realização de diligência/perícia. Infração 01 elidida em parte. Infração 02 procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 03/06/2022 (ciência em 17/08/2022, pelo DT-e), exige multa no valor histórico de R\$ 808.872,53, além dos acréscimos moratórios, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - 001.002.089: Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento de ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos.

Consta que “*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*”. Multa: R\$ 796.188,67.

Infração 02 - 001.002.089: Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento de ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos.

Consta que “*contribuinte utilizou indevidamente como crédito de ICMS valores destacados a título de ICMS-ST 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*”. Multa: R\$ 12.683,86.

A autuada apresenta impugnação às folhas 23/76, mediante a qual contesta o presente lançamento, aduzindo as razões a seguir.

Preliminarmente, alega nulidade das infrações, por vício de fundamentação, o que violaria o artigo 142 do CTN. Explica tratar-se de infração por suposta utilização indevida de crédito, na aquisição de mercadorias, que, na visão da autoridade fiscal, seriam destinadas ao uso e consumo do estabelecimento da Impugnante. Afirma que, ao proceder com a lavratura do Auto de Infração, a

Superintendência de Administração Tributária (SAT) se limitou a arrolar uma série de mercadorias que, no seu entendimento, corresponderiam a bens destinados a uso e consumo. Entretanto, 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, limitando-se a elencar, nas planilhas anexas à autuação, as mercadorias supostamente destinadas a uso e consumo.

De antemão, destaca que a ausência de apresentação de justificativa que respalde a classificação dos bens arrolados pela fiscalização como materiais de uso e consumo importa em cerceamento do direito de defesa da Impugnante, haja vista se tratar de inequívoco vício de fundamentação. Transcreve o texto do art. 142 do CTN, em apoio aos seus argumentos para, a seguir, concluir que o citado dispositivo determina que o lançamento contenha a descrição precisa e clara da infração cometida pelo contribuinte, situação que teria ensejado a lavratura do auto de infração. A mera e arbitrária alegação de se tratar de mercadorias de uso e consumo é insuficiente para justificar as razões que motivaram a constituição do crédito tributário.

Transcreve o texto do art. 5º, inciso LV da CF/88 para apoiar a ideia de que a diretriz consignada pelo legislador constituinte, como não poderia deixar de ser, é internalizada por todos os entes da Federação, em observância à hierarquia normativa. No âmbito do Estado da Bahia, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF) expressamente determina a aplicação do princípio da ampla defesa "*na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo*". Sob a ótica da estrita legalidade, alega que a Administração Tributária do Estado da Bahia deve se atentar ao princípio da ampla defesa como forma de garantir aos contribuintes os meios necessários para a identificação da infração e, por conseguinte, acesso ao processo administrativo tributário, sendo-lhe defeso qualquer ato discricionário. Colaciona a doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo, em apoio aos seus argumentos.

Conclui ser indene de dúvidas, portanto, que a ausência de detalhamento - item a item - formalizando as razões pelas quais a Fiscalização entendeu por classificar as mercadorias objeto da autuação como materiais de uso e consumo dificulta a apresentação de defesa por parte da ora Impugnante, afigurando-se verdadeira causa de nulidade do auto de infração impugnado. No caso em apreço, mesmo diante de todas as exigências normativas, assevera que o Auto de Infração mostra-se lacônico e inespecífico, sendo inviável deduzir, com base nas informações consignadas, os fundamentos e os motivos que suportam a pretensão fiscal, ressaltando que a brevíssima descrição fática do lançamento promovido pela Fiscalização Estadual não atende aos requisitos mínimos deste ato administrativo vinculado, uma vez que a ausência de exposição dos critérios e das bases metodológicas que pautaram os trabalhos fiscais constitui, de forma inequívoca, cerceamento do direito de defesa.

Assim, alega que se vê em um estado de incerteza incompatível com o Estado Democrático de Direito, uma vez que as pretensões deduzidas pela Fiscalização se revelam obscuras e infundadas, mormente se considerada a ausência de relatório circunstanciado que fundamente e justifique o entendimento fiscal de que os itens cujos créditos foram glosados seriam de uso e consumo.

Transcreve o texto do art. 18 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99) para concluir que o vício apontado importa em nulidade do lançamento tributário, sendo necessária a devida fundamentação por parte da Autoridade Fiscal que permita a disponibilização de "*elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração*". Neste sentido, acosta julgado deste Conselho de Fazenda, em apoio à sua tese.

No mérito, sustenta a classificação de produtos intermediários para as mercadorias adquiridas e objeto da presente autuação. Argumenta que o ICMS é tributo sujeito ao método de apuração subtrativo direto (imposto x imposto), permitindo-se a amortização do saldo devedor apurado na ocorrência do fato gerador mediante a utilização de crédito consubstanciado no valor do imposto destacado no documento fiscal que lastreou a operação anterior (aquisição). Transcreve o texto do art. 155, inciso II, § 2º, inciso I da CF/88 para ilustrar os seus argumentos.

Explica, ainda, que a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) tratou de formalizar a não-cumulatividade prevista pelo texto constitucional, definindo as balizas para a fruição dos créditos inerentes às operações praticadas pelos contribuintes, conforme artigos 19 e 20 cujos textos transcreve. Para, a seguir, consignar que, no que interessa aos materiais de uso e consumo, a Lei Kandir, 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. Dado esse contexto, explica que o Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/12) internalizou, no âmbito de sua competência, as hipóteses que entende como passíveis de apuração do crédito, não abarcando essas operações dentre as hipóteses de constituição do crédito fiscal, limitando o direito do contribuinte às aquisições estabelecidas no seu art. 309, cujo texto transcreveu.

Procurando delimitar o que entende por materiais de uso/consumo, transcreve o texto do § 1º do art. 20 da LC 87/96, momento em que estabelece uma relação entre o conceito discorrido e as mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Assim, alega que a fiscalização, partindo da premissa de que os bens arrolados no lançamento impugnado não estariam vinculados à produção dos bens comercializados pela Impugnante, entendeu por classificá-los como materiais de uso e consumo, entendendo por indevidos os créditos apurados nas referidas operações (objeto do auto de infração nº 2788680006/22-1) e determinando o recolhimento do diferencial de alíquota incidente na operação com fulcro no art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 e o art. 305, § 4º, inciso III, alínea "a" do RICMS/BA. Em que pese a ausência de maiores esclarecimentos acerca das razões pelas quais cada um dos itens indicados pela Fiscalização foi classificado como material de uso e consumo, aponta que todos eles foram considerados alheios à atividade do estabelecimento, sendo de rigor, portanto, a demonstração de que as referidas mercadorias, de fato, se destinam à (i) industrialização, (ii) produção ou (iii) extração no curso do processo produtivo da Impugnante.

Frisa que o alcance de quais produtos corresponderiam a produtos intermediários foi ampliado com a edição da Lei Complementar nº 87/96. Isso porque, à época em que vigorou o Convênio ICMS nº 66/88 do CONFAZ, os créditos atrelados a essa hipótese estavam restritos aos produtos que eram consumidos imediata e integralmente no processo industrial dos contribuintes ou que, com o encerramento do processo, integrassem o produto final. Com o advento da citada lei, explica que o referido conceito foi ampliado, haja vista que passou a ser permitida a apropriação de crédito referente à aquisição de quaisquer produtos intermediários, desde que comprovada a sua vinculação ao processo produtivo do contribuinte. Colaciona a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que, no presente caso, todos os itens objeto da autuação fiscal são empregados diretamente na linha produtiva principal da impugnante, sendo essencial para obtenção do produto final, não havendo dúvidas de que se trata de produtos intermediários, conforme conceito traçado pelo Superior Tribunal de Justiça. Por outro lado, raciocina que, 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 imediata e integralmente no processo produtivo, já que o consumo imediato se refere ao consumo decorrente do contato direto com o produto final. Ou seja, o termo "imediato" diz respeito à ausência de mediação entre o item e o produto final, e não ao lapso temporal em que o item é consumido. Sobre o tema, colaciona o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, relativo ao IPI, em apoio à sua tese. No mesmo sentido, transcreve parte do teor do disposto da Instrução Normativa SLT Nº 1/86, do Estado de Minas Gerais, que assim conceitua "consumo imediato" para fins de apropriação de créditos de ICMS sobre produtos intermediários:

*I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização: assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.*

Já quanto ao consumo integral, defende que diz respeito ao esgotamento de um produto na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total. Assim, o consumo integral abrange o consumo contínuo, gradativo e progressivo ocorrido ao longo do processo produtivo. Transcreve o teor da Solução de Consulta Cosit nº 24/2014 (da Receita Federal) que consignou que o conceito de produto intermediário corresponderia, inclusive, aos produtos que se desgastassem ao longo do processo produtivo.

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

(...)

*8. Depreende-se que somente os bens que se integrem ao produto final, ou os bens que, mesmo não se integrando ao produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados, no âmbito do IPI, como matérias-primas ou produtos intermediários, salvo se compreendidos entre os bens do ativo imobilizado.”*

Ressalta que, até mesmo no caso do IPI (que, reitera, tem hipótese de creditamento mais restritiva que a do ICMS), a classificação de produtos intermediários abrange os produtos que se esgotam ou sofrem alteração de suas propriedades físicas durante o processo de industrialização.

Portanto, conclui que, ainda que se considere o entendimento restritivo formalizado por meio do Convênio 66/88 - o que, por óbvio, violaria as diretrizes já definidas pelo Superior Tribunal de Justiça -, não há que se falar na classificação dos bens objeto do lançamento impugnado como materiais de uso e consumo. Isso porque os referidos itens possuem contato direto com o minério produzido pela Impugnante e se esgotam no processo produtivo.

Assevera, portanto, que as mercadorias indicadas na planilha anexa ao Auto de Infração estão relacionadas à linha principal do processo produtivo da Atlantic Nickel e, portanto, afiguram-se verdadeiros produtos intermediários, afastando-se a exigência do DIFAL na hipótese.

Faz uma ampla e detalhada descrição do seu processo produtivo cuja atividade de mineração, tem o processo produtivo dividido em dois macroprocessos: (i) extração (lavra do minério de níquel) e (ii) beneficiamento do minério de níquel.

Na etapa de lavra do minério de níquel, explica que o processo produtivo da empresa consiste nas seguintes etapas:

#### *1. Perfuração:*

*A empresa se utiliza de máquinas denominadas “Perfuratrizes”, que possuem a função de perfurar a rocha para fins de viabilizar a detonação de explosivos. Confira-se, abaixo, imagem da referida máquina:*



FIGURA 2 - BROCA (BIT)



FIGURA 3 - MÁQUINA PERFURATRIZ (em atividade)



## 2. Detonação (Desmonte de Rocha):

Concluída a etapa de perfuração, inicia-se a fase de detonação. Nessa etapa, são inseridos os explosivos nas cavidades abertas pela máquina perfuratriz. As cavidades são preenchidas com 12 metros de explosivos, cobertos por brita, conforme demonstrado abaixo:



FIGURA 4 - ELEMENTO DETONADOR (EXPLOSIVO)



FIGURA 5 - CAVIDADE ABERTA



FIGURA 6 - INSTALAÇÃO DO EXPLOSIVO CONCLUÍDA

Após a detonação, parte significativa da rocha não contém o teor mínimo de Níquel que torne o beneficiamento economicamente viável, razão pela qual essa parcela - denominada Estéril - não participa do processo produtivo da empresa. O que seguirá para as próximas fases do processo produtivo é o Minério, correspondente à parcela da rocha que contém os padrões mínimos de teor para realização do beneficiamento.



FIGURA 4 - ELEMENTO DETONADOR (EXPLOSIVO)



FIGURA 5 - CAVIDADE ABERTA



FIGURA 6 - INSTALAÇÃO DO EXPLOSIVO CONCLUÍDA

## 3. Carregamento:

Em seguida, a Atlantic Nickel, por meio de escavadeiras de grande porte, realiza a coleta das rochas na área de lavra, segregando o Estéril do Minério. Realizada a coleta, os materiais são carregados nos caminhões e deixam a área de lavra.

## 4. Transporte:

Os caminhões, a partir de então, transportam o Minério para a área de britagem e o Estéril para as áreas de descarte.

O quadro abaixo detalha o fluxograma da etapa de extração de lavra:

### Etapa 1 – Extração de Lavra





7-

Concluída a etapa de lavra do Níquel, que engloba desde a perfuração até a destinação do minério para a área de britagem, inicia-se a fase de beneficiamento, assim dividida:

#### 1. Britagem:

Nessa etapa, a empresa utiliza carregadeiras frontais para misturar o minério presente no pátio do britador, aplicando o teor pretendido com posterior alimentação do material na britagem primária.

Após a primeira diminuição de dimensão, o minério segue por meio de correia transportadora até a entrada na planta de beneficiamento, onde é formada uma pilha de minério quebrado responsável por manter a alimentação da planta constante, denominada Pilha Pulmão.

A pilha é disposta e alocada sobre 3 alimentadores de sapatas, cuja função consiste em direcionar - à medida em que demandado - o minério quebrado para a moagem primária.

#### 2. Moagem:

A partir da etapa de moagem, há a adição de água ao processo produtivo.

A referida etapa se inicia com o abastecimento do moinho SAG (semi- autógeno) com o minério através dos alimentadores de sapata. A função do moinho consiste na moagem do minério, por meio de impacto proporcionado por rotações realizadas de forma que o minério no interior do moinho choque-se entre si, fragmentando-se em pedaços cada vez menores.

O minério localizado no interior do moinho que atinge a medida mínima definida pela empresa é retirado pelo Trommel, equipamento revestido por grelha de aço que tem a função de segregar os materiais britados.

Após a retirada pelo Trommel, os minérios são direcionados com água a uma caixa, bombeados para Hidrociclones, local em que há a classificação do minério por força centrífuga: os minérios moídos que se encontrem na granulometria necessária são direcionados para as células de flotação, ao passo que os minérios que ainda se encontrem com medida superior são direcionados ao moinho de bolas, onde serão submetidos a um novo processo de moagem por meio de sua quebra por abrasão com bolas de aço.

Durante a moagem no moinho de bolas, o material moído passa pelo Trommel quando atinge a dimensão adequada à continuidade do processo.

A mistura do minério britado com granulometria adequada e água é denominada "polpa de minério", produto intermediário que segue adiante no processo de beneficiamento do Minério de Níquel. Confira-se a demonstração dessa etapa do processo:



FIGURA 11 - MOINHO DE BOLAS



FIGURA 12 - REVESTIMENTO DO MOINHO DE BOLAS



### 3. Deslamagem:

*A polpa de minério, na sequência, é direcionada para Hidrociclones, em que o referido produto intermediário é colocado em movimento circular, que gera um redemoinho responsável por segregar o minério das demais impurezas nele existentes.*

*Devido ao movimento circular, o material mais pesado é direcionado para as extremidades do recipiente, descendo ao fundo da máquina, enquanto, devido à força centrífuga, o material que é mais leve (minério) adentra ao centro do redemoinho formado e é direcionado para cima, sendo expelido para a etapa de flotação.*

*O material que permaneceu no equipamento é direcionado a novo processo de deslamagem em Hidrociclones de menor diâmetro. Com o encerramento dessa etapa, os materiais moídos cuja dimensão*



*não se adequem aos padrões do processo produtivo serão direcionados para a barragem de rejeitos, enquanto o material com as corretas especificações segue para a etapa de flotação.*



FIGURAS 15 E 16 - HIDROCICLONES

#### 4. Flotação:

*A fase seguinte da etapa de beneficiamento diz respeito à Flotação, responsável por extrair o minério concentrado de níquel que se encontra contido na polpa de minério.*

*Basicamente, nessa etapa, a polpa de minério é enviada a tanque onde, por meio da aplicação de reagentes químicos que se prestam a aumentar a carga elétrica existente no minério, são infladas bolhas de ar, que absorvem o minério e o levam ao topo do recipiente, formando uma espuma com grande volume de minério concentrado de níquel, que é extraído e posteriormente enviado para o espessador de concentrado.*

*Cabe destacar que o tanque em que ocorre a etapa de flotação é composto por importantes tubulações do processo produtivo, como, por exemplo:*

- i) **Tubulação de Alimentação:** Local onde ocorre a entrada de polpa de minério no tanque de flotação, permitindo o abastecimento do tanque e a continuidade do processo;
- ii) **Tubulação do Afundado:** Local onde o material que não foi flotado na respectiva etapa segue para a próxima fase do processo;
- iii) **Tubulação do Material Flotado:** Localizada na parte superior do tanque de flotação, local no qual a espuma que contém o Concentrado de Níquel é extraída e segue para o espessador de concentrado.

*A parcela do minério que não foi flotado na primeira etapa de flotação é submetida ao mesmo procedimento novamente. O minério que, após a repetição do procedimento, não foi flotado, é direcionado ao espessador de rejeitos, que consiste em um tanque que se presta a recuperar a água que foi utilizada no processo de beneficiamento, viabilizando sua utilização no primeiro estágio de moagem no moinho SAG.*

*Para a recuperação da água, a empresa adiciona reagente químico (Floculante) no espessador de rejeitos, ensejando o agrupamento das partículas de minério contidas na polpa, que acabam por condensar no fundo do tanque. Após a condensação, a massa de minério é retirada e destinada à barragem de rejeitos.*

*O mesmo reagente químico é utilizado no espessador de concentrado, atuando para viabilizar que as partículas de minério se agrupem e ganhem mais massa, condensando no fundo do tanque e viabilizando, também para esse caso, o reaproveitamento da água utilizada no processo produtivo.*





*Figura 17 - Células de Flotação*



**FIGURA 18 - ESPESSADOR DE REJEITOS**



**FIGURA 19 - ESPESSADOR DE CONCENTRADO**

## 5. Filtragem:

Por fim, a última fase da etapa de beneficiamento diz respeito à filtragem, que possui como objetivo retirar a umidade do minério concentrado, deixando-o com teor médio de 8%.

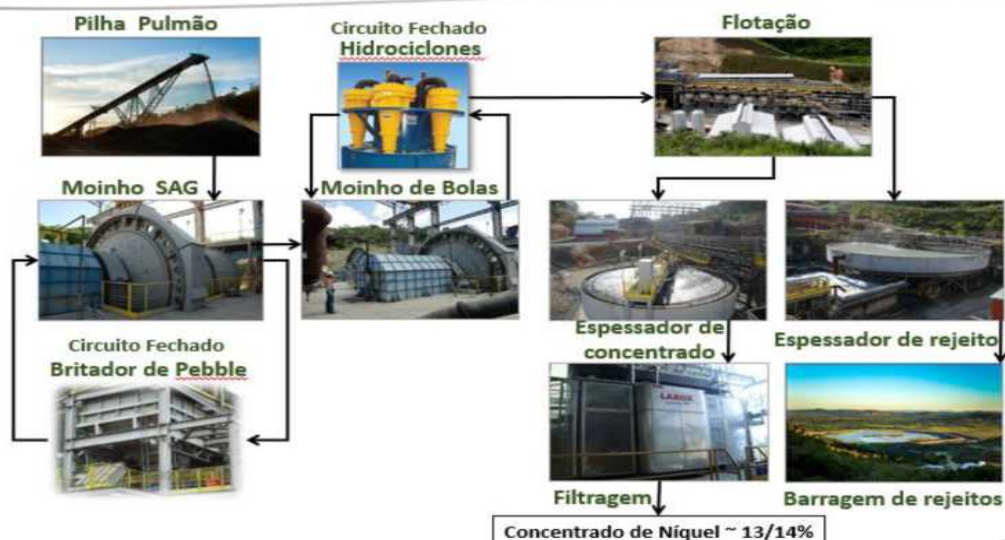
Esse procedimento é realizado em filtros de prensa, que, dada a baixa granulometria do minério, deixam seu estado físico convertido ao de um pó levemente umedecido.

Após o procedimento de filtragem, o Concentrado de Níquel é estocado em galpão específico, sendo posteriormente liberado para expedição até o porto de Ilhéus/Bahia.



FIGURA 20 - FILTRAGEM

## Etapa 2 - Beneficiamento



Definido, portanto, todo o processo produtivo desenvolvido pela Impugnante, cabe demonstrar a vinculação de cada um dos itens objeto do auto de infração impugnado, comprovando-se, inequivocamente, se tratar de produtos intermediários. É o que se passa a expor.

A seguir, a Impugnante apresenta as razões pelas quais os referidos itens, na realidade, estão diretamente atrelados ao processo produtivo da empresa e, portanto, classificam-se como produtos intermediários. Destaca, ainda, que esses itens são dotados de curta vida útil, restando exauridos em sua finalidade (consumo integral) em período inferior a um ano.

1. Correia Transportadora 10MM 6MM 1.2M/Correia Transportadora 12MM 3MM 1.2M 48POL/Correia Transportadora 8MM 3MM 610MM

A correia transportadora adquirida possui vinculação direta com o processo produtivo desenvolvido pela empresa, entrando em contato direto (imediato) com o minério e se exaurindo no curso do processo produtivo. Abaixo, apresentam-se imagens do item, ainda em momento anterior à sua instalação nos equipamentos da Impugnante:



A figura abaixo sintetiza todo o trâmite da etapa de beneficiamento do minério:



O referido produto é utilizado para transporte do minério ao longo do processo produtivo, permitindo sua remessa entre as fases que compõem tanto a etapa de lavra quanto de beneficiamento do minério. Veja, a título exemplificativo, a menção expressa desse item no fluxograma descritivo do processo produtivo da Atlantic Nickel e a foto ilustrativa da correia transportadora em utilização no primeiro processo:

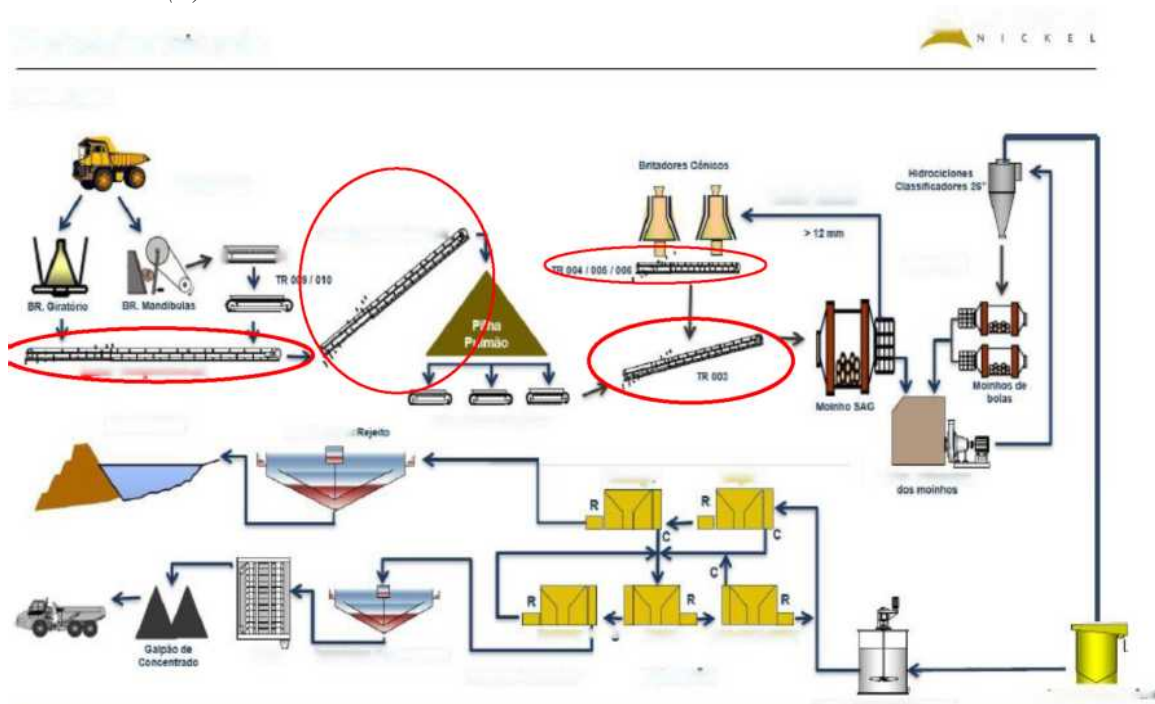
## 2.1 - Britagem

(...)

Após a primeira diminuição de dimensão o minério segue por meio de uma correia transportadora até a entrada da planta de beneficiamento onde é formada uma pilha de minério quebrado responsável por manter a alimentação da planta constante (...)

## 2.2- Moagem

Após a retirada do minério da Pilha Pulmão, e o seu respectivo direcionamento para a moagem primária com a utilização dos alimentadores de sapata e transportadores de correia, todas as etapas ocorrem em ambiente seco. (...)







*O mesmo raciocínio se aplica à Correia Transp. 12 MM 3 MM 1.2. M 48 POL, que também é utilizada para transportar o minério no curso do processo produtivo da empresa:*



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



*Correia Transp. 12 MM 3 MM 1.200 MM*

*Verifica-se, portanto, que as correias transportadoras atuam em contato direto (imediate) com o minério produzido pela Atlantic Nickel, se exaurindo no curso do processo produtivo justamente em virtude do atrito gerado com o produto.*

*Ademais, sem a adoção dos referidos itens, a Impugnante não conseguiria conferir automatização e celeridade na vinculação entre as etapas de seu processo produtivo, razão pela qual também se denota a essencialidade desses itens para a obtenção do produto final da Impugnante.*

2. Placa Descarregadora Polpa ZX11224118 Metso/Placa Cilindro Moinho Bola 70074190000166 WEIR/ Placa Cilindro 70074190000266 WEIR/Placa Mand. Des MANUT. 0075/Placa Revestimento desenho:

*O conjunto de placas adquiridos pela Impugnante 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 interno dos moinhos (moinho SAG e moinho bolas) responsáveis por executar a etapa de moagem de impacto do minério, já descrita no tópico anterior. Veja-se imagem dos itens antes de sua instalação nos moinhos:*



*Por constituírem revestimento dos moinhos, as placas possuem contato direto (imediate) com o bem produzido pela Impugnante, se exaurindo justamente em virtude do impacto gerado nessa etapa do processo produtivo.*

*Indene de dúvidas, portanto, se tratar de verdadeiro produto intermediário, não havendo que se falar na sua classificação como material de uso e consumo como realizado pela Autoridade Fiscal.*

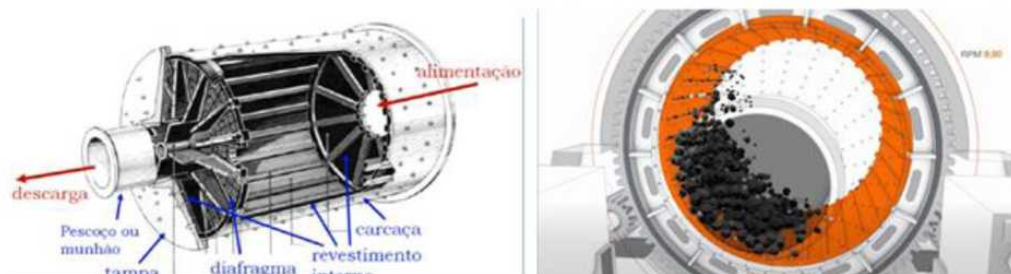
3. Placa Espelho Periférica/Placa espelho Central/Conjunto espelho alimentação  
*As placas e conjuntos de espelhos também são utilizados no moinho de bolas, equipamento cuja utilização no processo produtivo se encontra descrita na etapa 2 da fase de beneficiamento do minério do tópico anterior. Veja-se, abaixo, a foto do referido equipamento:*



Por constituírem revestimento interno dos moinhos, os espelhos possuem contato direto (imediate) com o bem produzido pela Impugnante, se exaurindo justamente em virtude do impacto gerado nessa etapa do processo produtivo.

**1. Barra Elevação Central/Barra Elevatória/Barra Elevação Periférica Moinho Bola**

Assim como os itens anteriores, a barra elevatória é utilizada para a composição do revestimento interno do moinho de bolas (vide imagens abaixo), equipamento cuja utilização no processo produtivo se encontra descrita na etapa 2 da fase de beneficiamento do minério do tópico anterior.



Por constituírem revestimento dos moinhos, as barras possuem contato direto (imediate) com o bem produzido pela Impugnante, se exaurindo justamente em virtude do impacto gerado nessa etapa do processo produtivo.

**1. Kit Revestimento Moinho Bola/Segmento Periférico des. manut. 0377 pn 70034179500102 weir**

O kit revestimento e o segmento periférico são utilizados para o revestimento interno do moinho bolas, composto por placas de aço e borracha.

Conforme demonstrado no item anterior, os revestimentos dos moinhos possuem contato direto com o bem produzido pela Impugnante, se exaurindo justamente em virtude do impacto gerado nessa etapa do processo produtivo.

**2. Tela Peneiramento 50x745x910**

A tela peneiramento é utilizada no Moinho SAG para separar o material de maior granulometria do material de menor granulometria para que o material de maior granulometria seja direcionado para a britagem secundária realizada pelo britador cônico. Veja-se abaixo imagem da tela, na qual se visualiza o contato direto da tela com o minério:

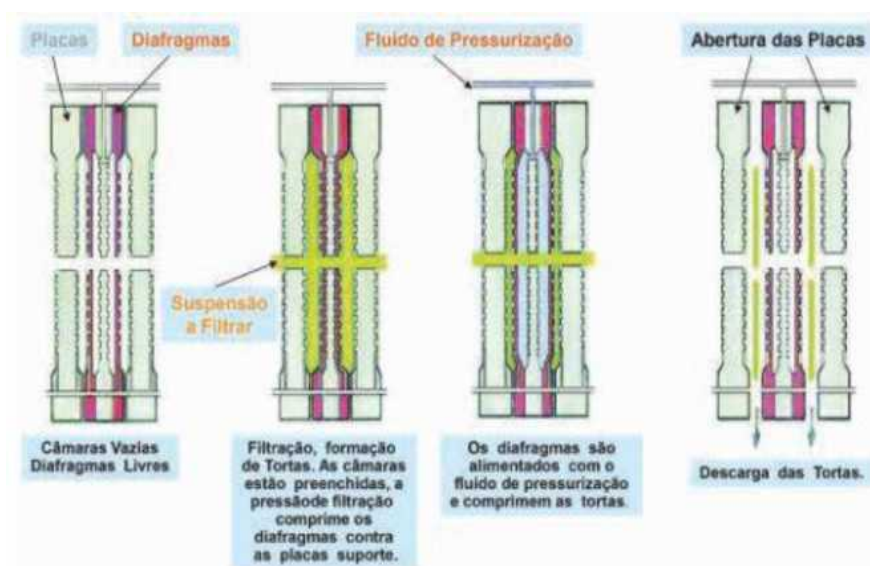


Por serem utilizados para a separação do material de minério de menor e maior granulometria, as telas possuem contato direto com o bem produzido pela Impugnante, se exaurindo justamente em virtude do impacto gerado nessa etapa do processo produtivo.

**1. Diafragma filtro prensa P211838 LAROX/atuador Filtro prensa:**

O diafragma filtro prensa e o Atuador Filtro prensa são utilizados na etapa da filtragem do processo produtivo da Impugnante, mais especificamente no filtro prensa, no qual a polpa do minério passará pelo meio filtrante, poroso, que proporcionará a retenção do material sólido e a passagem do líquido. A filtragem corresponde à última etapa do beneficiamento do minério e objetiva retirar a umidade do minério concentrado para o posterior estoque do concentrado de níquel. A fim de dirimir eventuais dúvidas, colaciona-se abaixo imagem dos dois filtros industriais utilizados no processo produtivo da Impugnante e dos diafragmas:



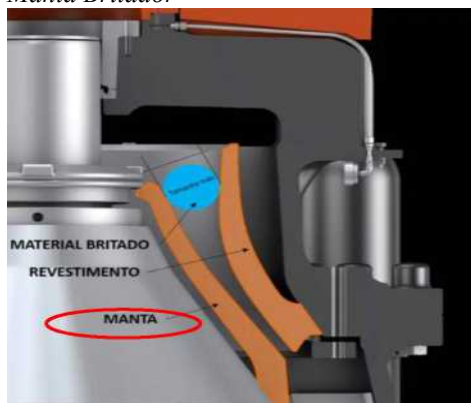


Por constituírem o filtro de prensa, o item possui contato direto (imediato) com o bem produzido pela Impugnante, se exaurindo justamente em virtude do impacto gerado nessa etapa do processo produtivo.

1. Manto OS 17502279001 METSO/ Manta rev. eixo principal 17502262001 METSO/Manta filtrante filtro prensa

A manta "17502279001" é utilizada no eixo principal do britador giratório e a "MANTA FILTRANTE FILTRO PRENSA L08738" é utilizada no filtro larox. Esses itens são utilizados, respectivamente, no processo de britagem e filtração do minério, e estão em contato direto com o minério, conforme se verifica da imagem do britador abaixo:

*Manta Britador*



Especificamente no que tange à filtragem, a manta é essencial para a retenção do material sólido e para a passagem do material líquido, que possibilitará a conversão do minério a um pó levemente umedecido que será estocado para posterior expedição ao Porto de Ilhéus.

Por constituírem o britador giratório e o filtro larox, os itens possuem contato direto (imediato) com o bem produzido pela Impugnante, se exaurindo justamente em virtude do impacto gerado nessa etapa do processo produtivo.

**1. Revestimento Lateral Inferior/Revestimento Brit CON 1038018156 METSO/Revestimento Componente Metso/ Revestimento Composto Borracha**

Os itens "revestimento lateral inferior" e "Revestimento Brit CON 1038018156 METSO", conforme a própria nomenclatura são utilizados, respectivamente, para o revestimento interno do britador de mandíbula e britador cônico, equipamentos utilizados para a britagem do minério. Confirma-se a estrutura do revestimento lateral empregado no britador de mandíbula (imagem também anexa):

*Revestimento Lateral*



*Britador de mandíbula*



*Britador Cônico*



*Por constituírem revestimentos dos britadores, estes itens possuem contato direto (imediato) com o bem produzido pela Impugnante, se exaurindo justamente em virtude do impacto gerado nessa etapa do processo produtivo.*

#### **1. Elos Corrente/Revestimento Composto Borracha**

*O item "elos corrente" e "revestimento composto borracha", compõem os alimentadores de placas e correias transportadoras que transportam o material britado pelo britador giratório e pelo britador de mandíbulas até a pilha pulmão para que, posteriormente seja encaminhado também por alimentadores de placas para o Moinho SAG. Para melhor ilustração, veja-se a foto dos alimentadores de placas formando a pilha pulmão:*



*Assim como as correias transportadoras, este item é utilizado para transporte do minério ao longo do processo produtivo, no caso, especificamente o transporte do britador à pilha pulmão e da pilha pulmão ao moinho.*

*Verifica-se, portanto, que os elos correntes atuam em contato direto (imediato) com o minério produzido pela Atlantic Nickel, se exaurindo no curso do processo produtivo justamente em virtude do atrito gerado com o produto produzido. Sem a adoção dos referidos itens, a Impugnante não conseguiria conferir automatização e celeridade na vinculação entre as etapas de seu processo produtivo, razão pela qual também se denota a essencialidade desses itens para a obtenção do produto final da Impugnante.*

#### **1. REFORC EMBAL/REFORC MARR**

*Esses itens são explosivos utilizados para o processo de extração do minério de níquel, especificamente no processo de desmonte de rocha. Conforme fluxograma anexo (Doc. 03), "esta etapa do processo de extração do Minério de Níquel dá-se com a inserção de explosivos nas cavidades abertas na fase de perfuração. O preenchimento da cavidade de aproximadamente 15 (quinze) metros se dá com cerca de 12 (doze) metros de explosivos e outros 3 (três) metros aproximados de brita acima do explosivo."*

*Trata-se, pela própria natureza, de item consumido integralmente e essencial para a extração do material que seguirá no processo produtivo do concentrado de níquel.*

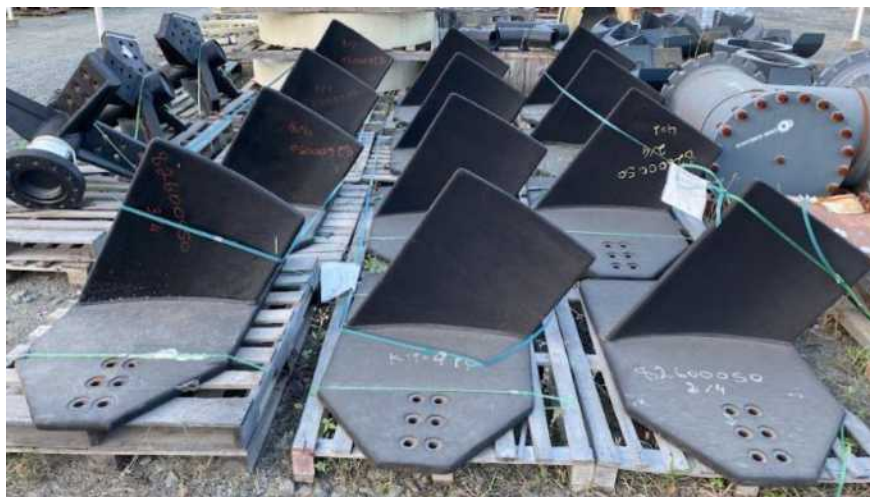
*Neste sentido, inclusive, em análise a recurso de indústria mineradora, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho Estadual já se manifestou pela regularidade de créditos fiscais de compras de produtos utilizados diretamente na atividade de extração de minério.*

#### **2. Hélice DE015911247 ETEEL ROLLING:**

*As Hélices DE015911247 são utilizadas pela empresa nos condicionadores vinculados à etapa de flotação e se prestam a viabilizar a homogeneização da solução de minério.*

*A própria estrutura do referido item - dado se tratar de uma hélice - já permite identificar sua direta vinculação ao processo produtivo da Impugnante, tendo em vista que a referida hélice é fundamental para, em contato com o minério, permitir o atingimento das condições de solução necessária para que a Atlantic Nickel atinja seu padrão de qualidade. Para que não reste dúvida, confira-se a estrutura do item em referência:*

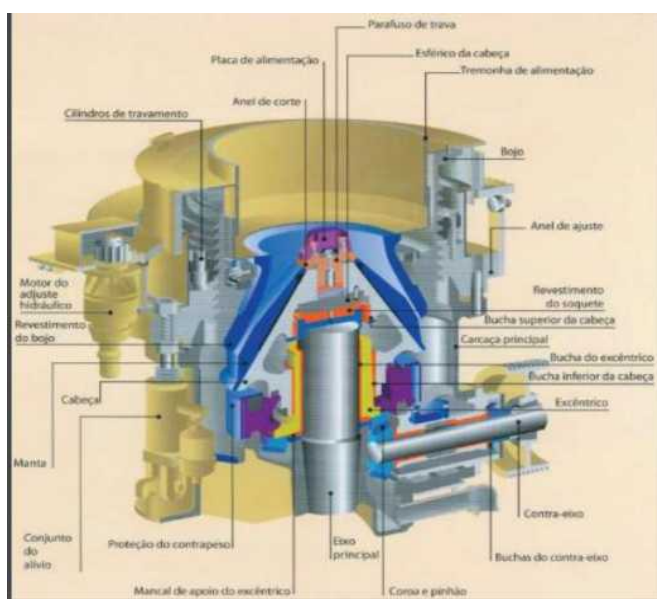


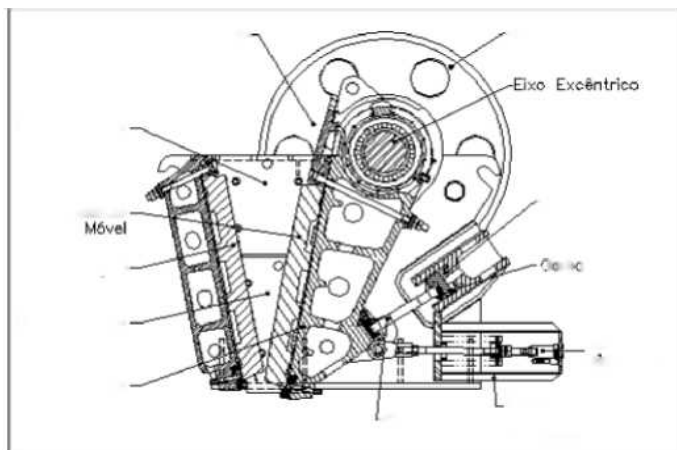


*Diante do exposto, demonstrado que os itens em apreço correspondem a produtos intermediários que atuam diretamente no processo produtivo da Impugnante, isto é, entrando em contato direto (imediato) com o minério e se exaurindo em função da atividade produtiva, é indene de dúvidas que o auto de infração impugnado não poderá subsistir, sendo de rigor seu integral cancelamento.*

#### **1. Contra eixo/Contrapeso superior/Contraporca/Anel suporte**

*O contra-eixo, contrapreso, contraporca e o anel são utilizados no britador cônico, sendo essencial para o funcionamento do britador, equipamento utilizado para a britagem secundária da rocha, conforme imagens abaixo:*

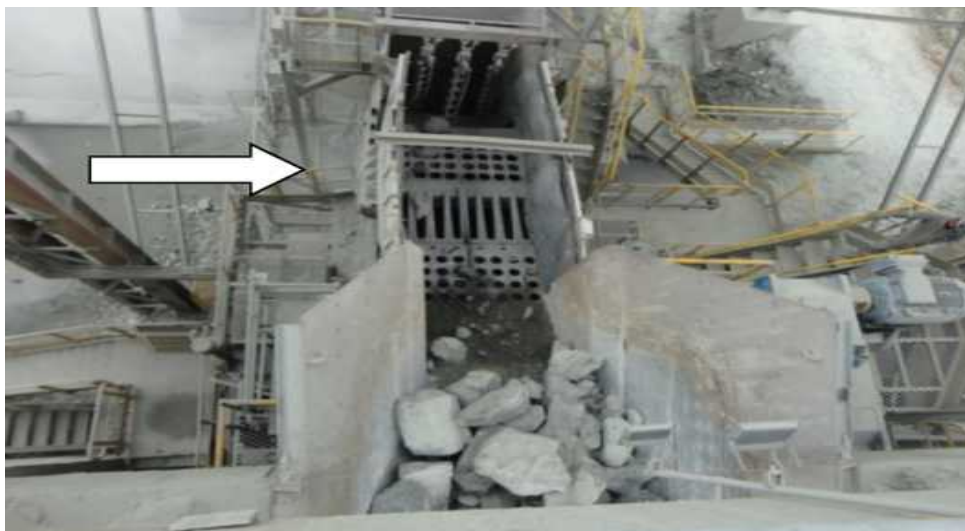




Por compor o equipamento britador, este item possui contato direto (imediate) com o bem produzido pela Impugnante, se exaurindo justamente em virtude do impacto gerado nessa etapa do processo produtivo.

**1. Mandíbula Fixa/Mandíbula Móvel/Placa Mandíbula**

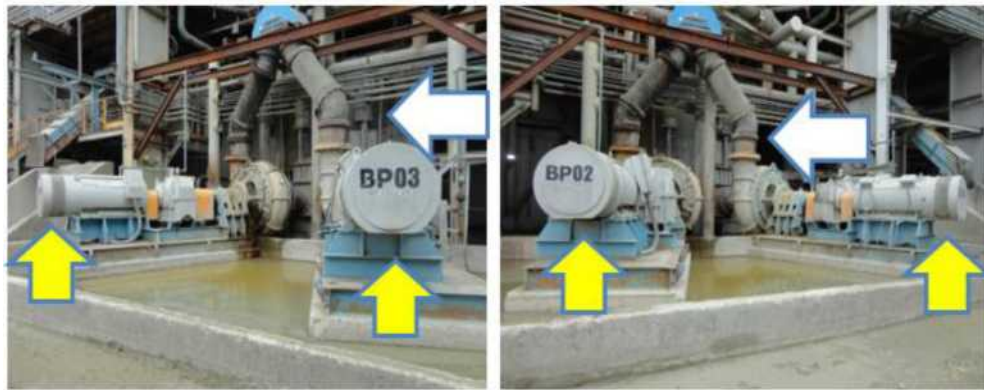
Conforme se verifica da própria nomenclatura, as mandíbulas fixas e móveis são usadas no britador de mandíbula - o qual é composto por uma superfície fixa e outra móvel - na qual a rocha é fragmentada pela aproximação e pelo afastamento da placa móvel. Seguem abaixo as imagens das mandíbulas e do britador de mandíbula:



Por compor o equipamento britador, este item possui contato direto (imediate) com o bem produzido pela Impugnante, se exaurindo justamente em virtude do impacto gerado nessa etapa do processo produtivo.

**1. Conexão Tubo Curva/Vedação Bomba Polpa/Revestimento Dianteiro Bomba Polpa**

Os itens conexão tubo curva, vedação e revestimento dianteiro são utilizados nas bombas centrífugas, equipamento responsável por bombear a polpa do minério (produto da adição de água após a moagem) para a etapa da ciclonagem, na qual a polpa de minério será separada nas partículas: (i) underflow: partículas de maior diâmetro e/ou maior peso específico; e (ii) overflow: partículas mais finas de menor diâmetro e menor peso específico. Para melhor ilustração, veja-se imagens das bombas centrífugas:



*Por compor os equipamentos bombas centrífugas, estes itens possuem contato direto (imediato) com o bem produzido pela Impugnante, se exaurindo justamente em virtude do impacto gerado nessa etapa do processo produtivo.*

### **2. Eixo Seção 1/2/3 steel rolling**

*O eixo seção Steel Rolling é utilizado no equipamento agitador de polpa utilizado na etapa da flotação. Nessa etapa são adicionados reagentes químicos à polpa do minério que, combinados entre si, e cada qual em sua respectiva proporção, têm a função de aumentar a carga elétrica existente no minério de níquel que está contido na polpa, sendo o minério energizado absorvido pelas bolas de ar fazendo com que ele se separe da água subindo ao topo do tanque onde é posteriormente coletado para continuação no processo de beneficiamento.*

*Por compor as células de flotação, estes itens possuem contato direto (imediato) com o bem produzido pela Impugnante, se exaurindo justamente em virtude do impacto gerado nessa etapa do processo produtivo.*

### **3. Graxa Lubrificante Marrom**

*As graxas são utilizadas para a lubrificação do maquinário da Impugnante, sendo essenciais para o funcionamento das máquinas e integralmente consumidas no processo. No caso, a graxa lubrificante marrom é utilizada no moinho, maquinário utilizado para a realização da moagem do material britado (etapa 2 da fase de beneficiamento do minério)."*

Quanto à mercadoria mandíbulas fixas e móvel, informa que a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho já reconheceu que não são bens de uso e consumo, determinando a exclusão dos valores desses produtos da autuação, conforme Acórdão JJF 0143-01/18, que julgou auto de infração em face da empresa Cia de Ferro Ligas da Bahia – FERBASA, cuja ementa transcreve.

Diante do exposto, conclui que restou demonstrado que os itens em apreço correspondem a produtos intermediários que atuam diretamente no processo produtivo da Impugnante, isto é, entrando em contato direto (imediato) com o minério e se exaurindo em função da atividade produtiva. Demonstrada, portanto, a efetiva utilização dos itens objeto da autuação combatida, afirma que dúvidas não remanescem, após análise da documentação anexa à presente defesa, de se tratar de produtos intermediários adquiridos pela Impugnante.

Quanto à infração 02, informa que também foram elencados itens classificados pela Fiscalização como material para uso e consumo, referentes às mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária. Explica tratar-se de graxas e óleos lubrificantes empregados para a lubrificação do maquinário da Impugnante (dentre eles, os britadores e moinhos), utilizados para a produção do níquel. Alega que esses produtos, conforme exposto no tópico anterior, são essenciais para o funcionamento das máquinas além de serem integralmente consumidos no processo produtivo da Impugnante.

Diante do exposto, demonstrado que os itens em apreço também correspondem a produtos intermediários que atuam diretamente no processo produtivo da Impugnante, isto é, entrando em contato direto (imediato) com o minério e se exaurindo em função da atividade produtiva, conclui ser indene de dúvidas que a infração nº 02 também não poderá subsistir, sendo de rigor seu integral cancelamento.



Subsidiariamente, na hipótese de se considerar que os produtos objeto da autuação corresponderiam a materiais de uso e consumo - o que se admite apenas em caráter eventual -, alega que, ainda assim, o direito creditório pleiteado pela Impugnante afigura-se legítimo, o que, por conseguinte, enseja a improcedência do auto de infração impugnado.

Argumenta que as aquisições realizadas pela Impugnante estão atreladas à produção de mercadorias posteriormente objeto de exportação (conforme notas fiscais anexas, juntadas por amostragem (DOC. 05), cuja tributação pelo ICMS foi afastada pela imunidade prevista no texto constitucional.

Transcreve o texto do art. 155, § 2º, inciso X, “a” da CF/88, para ilustrar a ideia de que, com vistas a conferir competitividade ao produto nacional, a Constituição Federal afastou, mediante concessão de imunidade, a incidência do ICMS sobre as mercadorias e serviços destinados ao exterior.

Argumenta que, além de ter desonerado a tributação nas saídas para o exterior, o legislador constituinte cuidou de garantir, às pessoas jurídicas exportadoras, a manutenção do saldo credor relativo ao imposto cobrado nas operações anteriores como forma de dar efetividade ao Princípio da Não Cumulatividade. Isso porque, caso não fosse assegurada a manutenção da totalidade dos créditos, o ICMS incidente ao longo da cadeia produtiva se converteria em custo do produto exportado. Ou seja, o produto exportado não seria totalmente desonerado do ICMS, tal como pretendido pelo constituinte.

Transcreve, também, dispositivos da Lei Kandir e do RICMS/12 que teriam tratado, segundo defende, de garantir a manutenção do crédito dos bens adquiridos pelo contribuinte que estejam atrelados às posteriores saídas para o exterior.

Argumenta que o intuito de todos esses dispositivos é claro: evitar que as empresas domiciliadas no território nacional "exportem tributos", isto é, tenham que repassar a carga tributária incidente nas operações internas no preço da mercadoria destinada ao mercado internacional. Com efeito, a previsão, tanto constitucional quanto legal, referente a possibilidade de manutenção do saldo credor nessa hipótese possui por finalidade conferir plena aplicabilidade ao princípio da não-cumulatividade, neutralizando a carga tributária incidente na operação ainda que a saída subsequente seja desonerada de tributos.

Por essa razão, ainda que se entenda se tratar de materiais de uso e consumo, defende que os bens arrolados pela Fiscalização no lançamento impugnado devem ter seu saldo credor reconhecido, sob pena de comprometer o interesse do Constituinte na aplicação da imunidade às operações de exportação com a consequente manutenção do crédito atrelado a essas operações. Para esses casos, sustenta que o direito creditório independe da natureza do bem adquirido, sendo de rigor sua concessão para fins de neutralização da carga tributária incidente na operação e, por derradeiro, de conferir competitividade ao produto nacional, que será exportado sem a inclusão, no cômputo de seu preço, dos tributos incidentes no âmbito interno.

Destaca, por fim, que a discussão em apreço já teve, inclusive, sua Repercussão Geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (Tema 633 - RE nº 704.815/SC), que ainda definirá, de forma vinculante, a possibilidade de o contribuinte apurar os créditos sobre materiais de uso e consumo cujas saídas posteriores sejam destinadas à exportação.

Diante do exposto, conclui que dúvidas não remanescem acerca da possibilidade de manutenção do crédito apurado pela Impugnante - ainda que se considere, em respeito à eventualidade, se tratar de materiais de uso e consumo, como consignado pela Autoridade Fiscal -, razão pela qual o Auto de Infração impugnado haverá de ser integralmente cancelado.

Reitera que todos os itens arrolados pela Autoridade Fiscal estão em contato direto (imediato) com os bens produzidos pela empresa, não havendo que se falar em aplicação alheia ao processo produtivo, como pretendeu a Fiscalização. Apesar de não se integrarem ao produto final, assevera

que tais itens se exaurem ao longo do processo produtivo em razão do contato com o minério, sendo nítida, portanto, sua classificação como produto intermediário.

De todo modo, caso se entenda por insuficientes todos os documentos de prova anexos à presente defesa, a Impugnante vem requerer a produção de prova pericial, com amparo no art. 123, § 3º do Decreto nº 7.629/99.

Destaca que a produção de perícia técnica acerca dos bens que compuseram a autuação é fundamental para o deslinde do presente processo, sobretudo se considerado (i) se tratar de matéria fática, que demanda análise da utilização dos bens no processo produtivo da empresa, bem como (ii) a Autoridade Fiscal ter deixado de apresentar maiores esclarecimentos acerca das razões pelas quais entendeu por classificar os bens como materiais de uso e consumo, em total cerceamento do direito de defesa da Impugnante.

Nesse sentido, para fins de atendimento à exigência do citado art. 145, a Impugnante vem apresentar os seguintes quesitos:

- i) Quais produtos foram objeto do Auto de Infração impugnado?
- ii) Apresentar a descrição dos produtos objeto da Autuação, esclarecendo sua utilização no processo produtivo da empresa.
- iii) Os referidos produtos estão na linha principal ou secundária do processo produtivo?
- iv) Os referidos produtos entram em contato com bem (minério) produzido pela Impugnante?
- v) A ausência dos produtos arrolados pela Autoridade Fiscal importa em prejuízo às etapas de lavra e beneficiamento desempenhadas pela Impugnante?
- vi) Diante de toda a análise dos bens objeto da autuação, é possível classificá-los como produtos intermediários?

Diante do exposto, caso se entenda que a documentação acostada ao presente processo não seja suficiente à comprovação do direito defendido pela Impugnante, defende que deve ser deferida a produção de prova pericial requerida, a fim de viabilizar a efetiva comprovação de que os bens objeto do auto de infração impugnado, de fato, se referem a produtos intermediários.

Sustenta que a Fiscalização deve buscar a verdade material dos fatos para apurar a efetiva existência (ou não) do crédito, mesmo que se verifique inexatidão material no preenchimento das obrigações acessórias.

Na hipótese de todas as razões suscitadas ao longo da presente defesa não serem acolhidas, defende a necessidade de redução da multa aplicada, vez que se afigura desproporcional a sua aplicação no percentual de 60%, o que violaria o princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV da Constituição Federal de 1988. Transcreve jurisprudência do STF em apoio à sua tese.

Arremata a sua peça recursal, requerendo:

- (i) Preliminarmente, seja acolhida a preliminar de nulidade do auto de infração;
- (ii) Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para fins de argumentação, seja conhecida e provida a presente Impugnação, para que seja cancelado integralmente o Auto de Infração, em virtude de os bens arrolados pela Fiscalização se classificarem como produtos intermediários;
- (iii) Caso se entenda que a documentação anexa é insuficiente, seja deferida a produção de prova pericial, nos termos do art. 123 do RPAF/BA, a fim de que sejam respondidos os quesitos formulados na presente impugnação;
- (iv) Subsidiariamente, seja reduzida a multa de 60% arbitrada no auto de infração para patamares razoáveis e proporcionais à conduta objeto do lançamento.

Caso se entenda necessária a apresentação de alguma documentação comprobatória complementar, requer a baixa em diligência do presente feito, oportunizando à Empresa a apresentação de eventuais documentos e esclarecimentos necessários, em respeito ao princípio da verdade material.

Termos em que pede deferimento.

Às folhas 199/204, o autuante presta informação fiscal, oportunidade em que tece as seguintes considerações.

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por ausência dos critérios que foram utilizados para a classificação da mercadoria adquirida como material de uso e consumo, admite que, realmente não foram expostos esses critérios, e não o foram porque desobrigado está de ser feito. Afirma ser imperativa apenas a exposição das provas que subsidiam a constituição do crédito tributário e, em sendo o entendimento da autuada divergente daquele dado pelo FISCO, instaura-se o contencioso com a aposição de sua defesa. Nesse instante, explica, para sustentação do crédito tributário, é mister a contra argumentação daqueles pontos em que a lide foi instaurada, agora sim, a exposição de motivos antes cobrada pela autuada, conforme será devidamente discorrido no desenrolar dessa sustentação.

Quanto à classificação dos bens adquiridos pela empresa com o atributo de uso e consumo que culminaram com as infrações em tela, explica que essa matéria está regulamentada pelo art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA (Decr. 13.780/2012), cujo texto reproduz. Pontua que o § 1º do art. 93 do antigo RICMS/BA (Decreto 6.284/97) esclarecia melhor o tema quando estabelecia as condições para o uso do crédito.

Argumenta que o crédito do imposto destacado na aquisição de mercadoria é procedente quando essa mercadoria adquirida está vinculada ao processo industrial (alínea “a” do § 1º citado) e, cumulativamente, seja imediatamente consumida nesse processo, denominada produto intermediário ou catalisador (alínea “b” do § 1º citado), ou integre o produto final industrializado, assim denominada matéria-prima (alínea “c” do § 1º citado), ou, por fim, configure embalagem do produto final.

Quanto aos itens arrolados pelo contribuinte, informa que os divide em 3 categorias, a saber:

- a) Aquisições de partes e peças de reposição de equipamentos, configurando reposição de ativo imobilizado da planta industrial. Essas reposições são necessárias em face do desgaste, comum das peças decorrentes do uso, não apresentando consumo imediato, ou seja, tratam-se de itens definidos como sendo de uso e consumo. Afirma que a classificação das partes e peças de equipamentos já está clara em sua própria definição, isto é, são partes de algo, não tendo uma existência autônoma, configurando apenas reposições de peças de um ativo desgastadas pelo uso. Afirma não haver como confundir um item restaurador de ativo com seu próprio ativo, este é o todo onde aquela peça passa a ocupar um lugar. Argumenta que esse raciocínio rechaça qualquer possibilidade de classificação destes itens como produtos intermediários. Assevera que a sua natureza de manutenção de máquina é cristalina, configurando uso e consumo. São eles: correia transportadora; placa descarregadora; placa espelho; barra elevação; revestimento moinho; tela peneiramento; diafragma filtro prensa; manta; revestimento; elos correntes; hélice; contra eixo/contrapeso superior/contra porca/anel suporte; mandíbula fixa/mandíbula móvel/placa mandíbula; conexão tubo curva/vedação bomba polpa/revestimento dianteiro bomba polpa e eixo seção 1/2/3 steel rolling;
- b) Aquisição de material explosivo (pólvora, cordel e estopim) utilizado pela autuada na extração do minério da jazida: reforc embal/reforc marr. Considerando a característica aqui pautada pela autuada no que concerne ao produto citado, consumo imediato no processo, admite aceitar o pleito interposto em sua contestação, reclassificando esse item com a natureza de material intermediário. Assim sendo, afirma que a autuada passa a ter direito ao crédito dos valores destacados a título de ICMS nas respectivas aquisições desses produtos. Informa que as devidas considerações serão contempladas em novos demonstrativos acostados a esta peça fiscal;



- c) Aquisição de produto utilizado na simples manutenção de equipamento, não possuindo, portanto, os requisitos para enquadramento em material intermediário: graxa lubrificante marrom.

Quanto à Infração 02, relativamente às aquisições de graxa e óleos lubrificantes, utilizados para lubrificar maquinários, argumenta que esses produtos são utilizados para dar manutenção em equipamentos, sendo cristalina sua natureza de material de uso e consumo.

Quanto à alegação de que a CF/88 teria assegurado a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores, argumenta que a LC 171/2019 define que somente a partir de 01 de janeiro de 2033 as entradas de mercadorias nos estabelecimentos a título de uso e consumo passarão a dar direito a crédito do ICMS destacados nas suas operações de aquisição. Logo, não há que se cogitar em manutenção de crédito já que os mesmos estão desautorizados até então.

Quanto ao pedido de perícia, ensina que o instituto da perícia é utilizado para investigar matéria que exija um conhecimento técnico específico por parte do parecerista, no intuito de dirimir dúvida sobre certo tema levantado na lide. Exige, portanto, a participação de um profissional peculiar, habilitado e com experiência técnica no assunto questionado. Entretanto, argumenta que os conceitos acerca do tema aqui trazido pela autuada já foram devidamente sedimentados por pareceres emitidos pela GECOT/DITRI. Assim sendo, entende que não se aplica o instituto da perícia no caso em tela.

Quanto ao pedido de diligência, entende ser inapropriada a utilização deste recurso para análise da lide, haja vista os elementos envolvidos estarem bem definidos para enquadramento e subsunção dos fatos aos dispositivos normativos vigentes.

Quanto à arguição de redução da multa ao argumento de vedação ao confisco, entende ser improcedente haja vista o percentual das multas aplicadas, na sua maioria 60%, estarem dentro da margem comumente praticada de penalidade no intuito de coibir essas infrações. Ademais, acrescenta que o Art. 45 da Lei 7.014/96 contempla redução do valor da multa aqui imposta de até 90%, dependendo do encaminhamento dado pelo contribuinte ao Auto de Infração constitutivo do crédito fiscal, possibilidade essa que a autuada declinou de fazer uso.

Para concluir, pautado nas alterações necessárias acima arroladas referentes à infração 01, apresenta, em anexo, novos demonstrativos de débito para o auto de infração em tela, oportunidade em que reduz o valor total lançado para R\$ 1.236.761,32.

Às folhas 218/230, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, oportunidade em que reitera os seus argumentos, já deduzidos em sua petição impugnatória.

À folha 238, o autuante presta uma nova informação fiscal, oportunidade em que declara não possuir nenhuma informação a ser adicionada aos autos.

Esse é o relatório.

## VOTO

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Dec. 7629/99.

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade ao argumento de ausência de justificativas que respaldem a classificação das mercadorias adquiridas como material de uso/consumo, não merece acolhida, pois a motivação para o lançamento se encontra estampada na folha 01 da peça inaugural do presente auto de infração, ou seja, a fiscalização lavrou o instrumento porque entendeu que as mercadorias adquiridas se enquadram como material de uso/consumo, nos termos da legislação posta.

Como são inúmeros os itens objeto da autuação, não se poderia exigir que houvesse justificativas individuais para cada uma das mercadorias adquiridas, algo que somente se estabelece com a dialética processual ensejada pelo debate e troca de argumentos entre contribuinte e autuante, elemento típico da dinâmica e da complexidade do processo administrativo fiscal.

Rejeito, por conseguinte, a alegação de nulidade suscitada.

No mérito, a única infração foi descrita como “*Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos*”.

O Sujeito Passivo se opõe à exigência fiscal, alegando tratar-se de itens que não são alheios ao seu processo produtivo e que se classificam como produtos intermediários, já que são consumidos imediata e integralmente. Pede, também, redução da multa por confiscatoriedade. Pede, também, o reconhecimento do crédito relativo às mercadorias destinadas à exportação.

Quanto à afirmação de que a lei complementar teria inaugurado a sistemática do crédito financeiro, tal assertiva não guarda coerência com o texto referido. De fato, a leitura do caput do art. 20 da Lei Complementar 87/96 pode, efetivamente, dar-nos a impressão de que o sistema lá adotado contemplaria o direito ao crédito de forma ampla e abrangente, conforme se lê abaixo.

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

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

...”

É preciso, todavia, que o intérprete avance na leitura da lei, com vistas a alcançar o disposto no inciso I do art. 33, para perceber que permanece a vedação ao crédito, relativa aos materiais de uso/consumo, conforme abaixo.

*“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033 (grifo acrescido).*

...”

Assim, com todo o respeito àqueles que sustentam a existência do regime jurídico do crédito financeiro, tal conclusão contraria frontalmente o texto da lei, na medida em que ignora solenemente a restrição lá imposta.

E não se diga que os materiais de uso/consumo se enquadrariam no conceito de “*mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento*” (previsto no § 1º do art. 20 da LC citada), pois tal afirmativa não tem respaldo em qualquer norma vigente na legislação do ICMS, nem, muito menos, em qualquer artigo doutrinário relativo à matéria. Nesse sentido, o legislador fez questão de tratá-los separadamente, no caput e no § 1º, sendo que os primeiros darão direito ao crédito, somente em 2033, enquanto que os últimos não dão direito a crédito nunca, pois não possuem relação com o estabelecimento do contribuinte.

Afastada a ideia do crédito financeiro (por afigurar-se *contra legem*) a questão crucial reside em delimitar-se o conceito de “*produtos intermediários*” vis-à-vis o de “*material de uso/consumo*”, sem o que qualquer esforço hermenêutico corre o risco de esbaldar-se no vazio, sem eco na jurisprudência dos tribunais superiores.

A exclusão da possibilidade de crédito relativa aos materiais de uso/consumo é reveladora de que o princípio da não cumulatividade, vigente no microssistema de ICMS brasileiro, é, ainda, do tipo “crédito-Físico”, o que quer significar que somente se exclui da tributação, na operação

subsequente, aqueles valores relativos às matérias-primas e produtos intermediários que se integram fisicamente ao produto fabricado, a despeito da convivência, dessa regra, com normas específicas que derogaram tal princípio, a partir da entrada em vigor da LC 87/96. Na ausência de regra expressa, incide, todavia, tal axioma fundamental que inadmite, até 2033, o creditamento de bens de uso/consumo do estabelecimento.

Essa é a jurisprudência do STJ, conforme julgados a seguir.

*"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. PRODUTOS QUE NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL NEM SÃO IMEDIATAMENTE CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL E CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.*

*I - Trata-se de embargos de declaração opostos contra acórdão que desproveu agravo interno. Ao contrário do que alega a parte embargante, o acórdão se manifestou de modo fundamentado e coerente sobre a matéria posta nos autos, concluindo que "o direito de creditamento do ICMS recolhido anteriormente somente é admitido quando o tributo houver incidido na aquisição de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização".*

...

*VI - Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgInt no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 991.299 - SP, jul em 04/12/2018, pub. 10/12/2018) Rel. Min. Francisco Falcão."*

*"TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA DO STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 83 DA SÚMULA DO STJ.*

...

*II - A corte de origem considerou que: "os bens adquiridos pelo contribuinte estão descritos na peça fiscal referida e são uniformes, aventais, material elétrico, peças de manutenção, equipamento de proteção, óleo lubrificantes/graxas, típicos bens de uso e consumo do estabelecimento".*

...

*VII - Agravo interno improvido". (AgInt no AREsp 986.861/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/04/2017, DJe 02/05/2017)."*

Essa compreensão do princípio da não cumulatividade permeia, igualmente, a compreensão da Corte Superior quando se trata de IPI, conforme decisão abaixo.

*"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRADO INTERNO NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL. CAUSA EM QUE SE DISCUTE O CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI, COMO RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS, DE QUE TRATA A LEI 9.363/96. EMPRESA PRODUTORA E EXPORTADORA DE SUCO DE LARANJA CONCENTRADO E CONGELADO. VALORES DOS COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NAS CALDEIRAS E DOS REAGENTES QUÍMICOS DE LIMPEZA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. (SOBRE IPI)*

*ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL FIRMADA POR ESTA CORTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRADO INTERNO IMPROVIDO.*

...

*IV. No mesmo sentido a Segunda Turma do STJ, a partir do julgamento do REsp 1.049.305/PR (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 31/03/2011), firmou o entendimento de que "a energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel (combustíveis em geral) consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de 'matérias-primas' ou 'produtos intermediários' para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º da Lei 9.363/96". No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.222.847/PR, Rel.*

...

*V. Nos presentes autos, consta da sentença que, "considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame. In casu, os combustíveis utilizados nas caldeiras e os reagentes químicos de*



*limpeza não se enquadram em tal definição, posto não se agregarem, direta ou indiretamente, ao produto final".*

...

*VII. Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp 908.161/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 04/11/2016)"*

Assim, este é o vetor interpretativo que deve guiar a solução dos litígios na área tributária, com o qual a jurisprudência desta corte se alinha.

Considerando que a não-cumulatividade, configurada no microssistema brasileiro de ICMS, é do tipo "crédito-físico" (como já dito), impõe-se a conclusão de que o creditamento admitido, na área industrial, limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aqueles decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

De fato, a integração física ao produto acabado foi, e continua a ser, a pedra de toque a definir a possibilidade de se creditar nas aquisições de mercadorias destinadas a estabelecimentos industriais. Nesse sentido, o RICMS/12 definiu, em seu art. 309, inciso I, alínea "b", o critério para apropriação de créditos, na área industrial, da forma abaixo.

*"Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

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

...

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;*

..."

Como se lê acima, nem todas as aquisições efetuadas por estabelecimentos industriais dá ensejo ao creditamento do imposto, mas apenas aquelas relacionadas às matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, em conformidade com a dicção do texto regulamentar.

Não basta, por isso, que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas no estabelecimento industrial, mas se faz necessário que estabeleçam uma relação direta com o processo produtivo, devendo ser parte integrante dele.

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 *graxa lubrificante, hélice, serviço manutenção barragem, placa cilindro, barra elevatória, contrapeso, bucha, válvula, porca, pino, tela peneiramento, mandíbulas, revestimento dianteiro bomba, vedação bomba, abanadeira, conta eixo, segmento periférico, anel suporte, elos corrente, cubo, conexão tubo, 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.

Ora, o ativo imobilizado é integrado por aqueles bens destinados à manutenção da atividade da companhia, o que quer significar que não se destinam à revenda nem à industrialização, mas representam um patrimônio corpóreo, que não se destrói pelo uso, já que possuem vida útil superior a um ano. Precisam, por conseguinte, ter uma individualidade própria, não podendo ser

tratado, como tal, algo que represente um item sobressalente, ou uma peça, componente de um bem maior, que se destine à mera reposição.

É importante destacar que os gastos com manutenção, envolvem “*revisão sistemática e periódica do bem, na qual são feitas limpeza, lubrificação, substituição de peças desgastadas. Normalmente esse tipo de manutenção não está vinculado ao aumento de vida útil do bem, mas é necessário ao seu funcionamento normal, dentro de padrões técnicos de qualidade, normas de segurança etc. Em alguns casos, peças para substituição e materiais necessários para a manutenção são mantidos em almoxarifado, porém é necessário distingui-los dos kits de reposição ou manutenção que acompanham alguns equipamentos por ocasião de sua aquisição, que integram o ativo imobilizado*” (extraído do site <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil&noticia=32626>).

Consequentemente, os itens consumidos em tal atividade (de manutenção preventiva) não podem ser tratados como bens do ativo imobilizado, salvo prova robusta e inequívoca em sentido contrário, o que requer, inclusive, laudo de reavaliação do ativo.

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 microssistema 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**

...

*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.*

*Cumpre 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 fólios 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.*

...

Essa é a jurisprudência dominante neste Conselho de fazenda, conforme Acórdão CJF 0222-11/23, da 1ª CJF, cuja ementa reproduzo abaixo.

**“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.”*

Quanto à alegação de que se deve reconhecer os créditos em face da ocorrência de exportação dos produtos acabados, não merece acolhida, pois a possibilidade de manter os créditos relacionados às operações anteriores é regra que se aplica àqueles montantes regularmente lançados e que se presta para afastar a incidência da regra geral fixada no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b”, abaixo grifada.

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*(...)*

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*(...)*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*

*X - não incidirá:*

*a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (grifos acrescidos);*

*(...)”*

Tal dispositivo constitucional não poderia, evidentemente, ser evocado para fazer “brotar” um direito de crédito que sequer existia. Por conseguinte, deve ser afastado o argumento empresarial por absoluta incompatibilidade com o microsistema do ICMS, plasmado pela CF/88.

Assim, acolho a manifestação do autuante para excluir, apenas, os itens descritos como pólvora, cordel e estopim do lançamento, pois possuem contato direto com o produto acabado, e se encontram listados apenas na Infração 01.

Do exposto, julgo procedente em parte a Infração 01, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	MULTA 60%
jan/21	R\$ 16.757,43
fev/21	R\$ 40.837,13
mar/21	R\$ 104.906,40
abr/21	R\$ 17.142,31
mai/21	R\$ 30.332,60
jun/21	R\$ 3.633,20
jul/21	R\$ 188.394,62
ago/21	R\$ 38.025,92
set/21	R\$ 1.535,22
out/21	R\$ 53.272,24
nov/21	R\$ 81.727,46
dez/21	R\$ 165.492,23
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 742.056,79</b>

Quanto à Infração 02, como bem destacou o autuante, trata-se de graxas e óleos lubrificantes utilizados para dar manutenção no maquinário utilizado no estabelecimento fabril, o que os enquadra em material de uso/consumo do estabelecimento, não ensejando o direito ao crédito.

Julgo, portanto, a Infração 02 procedente.

Assim, tenho o Auto de Infração como procedente em parte, conforme demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	MULTA 60%
1	R\$ 742.056,79
2	R\$ 12.683,86
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 754.740,65</b>

**VOTO VENCEDOR (quanto a exclusão da glosa de crédito de correias transportadoras)**

Com todo o respeito ao voto concatenado e bem construído pela relatoria, apresentamos um pequeno contraponto no que diz respeito à glosa dos créditos fiscais e diferenciais de alíquota respectivos, relacionados com as aquisições internas e interestaduais das correias transportadoras.

Tais produtos, ao nosso ver, traduzem materiais intermediários para a empresa, em vez de materiais de uso e consumo.

É que as empresas extratoras de minérios, outrora contribuintes do Imposto Único sobre Minérios (IUM), antes de 1988, passaram a se submeter ao ICMS, e, óbvio, a estarem atreladas ao mecanismo da não cumulatividade.

Diferente das atividades industriais, onde muitos insumos são usados para fabricação de produtos acabados, a possibilidade das extratoras de minérios aproveitarem créditos fiscais se mostra pequena. Não raro, admite-se o uso dos créditos para itens usados diretamente na retirada do minério da natureza, tais quais os explosivos e acessórios que arrancam das rochas o recurso natural.

Neste prisma de pensamento, é preciso flexibilizar o conceito de material intermediário na atividade extrativa, para além da teoria restritiva do crédito físico do ICMS. Se assim não se proceder, haverá um desbalanceamento importante entre a compensação de débitos com créditos fiscais em desfavor destes sujeitos passivos. Aliás, a permissão para créditos de catalisadores, mesmo para as indústrias em geral, acusa um bom exemplo desta relativização.

Daí defendermos o ponto de vista de que se o item comprado pela mineradora mantém contato direto com o metal e se exaure consideravelmente com o tempo de uso, ao sofrerem desgaste contínuo, consumo gradativo e progressivo, não seria exagero conceder a ela o direito ao creditamento. Isto acontece com as correias transportadoras, as quais sofreram análise em precedente proferido por esta Junta, sob outra composição, vale frisar, mas que autorizou o aproveitamento do crédito.

Neste sentido, o Ac. JF N° 0035-05/22-VD.

Na decisão paradigma, tratava-se de empresa mineradora, de correia transportadora, dotada das mesmas características do que a correia transportadora tratada neste PAF. Ambas tinham contato direto com o minério e se desgastavam importantemente com o tempo de uso.

Lá tivemos a oportunidade de dizer o seguinte:

*A discussão permanece, entretanto, a respeito das correias transportadoras, com reflexo na infração 02, por se tratarem de aquisições interestaduais de material de uso e consumo, sem direito a crédito, e não material intermediário, no entender da fiscalização.*

*De acordo com a legislação de regência do ICMS baiano, ainda há muitas dúvidas a respeito do que gera ou não crédito fiscal, numa espécie de linha de entendimento que transita entre a teoria do crédito físico e a teoria do crédito financeiro, variando de acordo com o caso concreto, o tipo de atividade, e até mesmo a “planta industrial” de cada estabelecimento. Daí haver decisões administrativas diversas a respeito do que se entende como material intermediário e material de uso e consumo na produção.*

*A LC 87/96, conferiu dicção extensiva ao direito de uso do crédito, em direção à teoria do crédito financeiro, conforme se extrai da inteligência do art. 20, caput, mas restringiu provisoriamente a apropriação decorrente de aquisições de materiais de uso e consumo até 31.12.2033:*

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

...

*Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033.*

*Por sua vez, a Lei 7014/96, institutiva do ICMS na Bahia, como não poderia deixar de ser, acompanhou o conteúdo da lei complementar de normas gerais e praticamente adotou as mesmas palavras do citado diploma:*

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

...

*§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:*

...

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

*Já o disciplinamento regulamentar, proposto no RICMS-BA, desceu ao detalhe de por enquanto só admitir a utilização de créditos fiscais, dentre outras hipóteses, nas aquisições de matérias primas, materiais intermediários, materiais de embalagem e catalisadores, além de outras hipóteses:*

*Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

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

...

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;*

A atividade extrativa mineral tem as suas peculiaridades, na medida em que costuma se valer de poucos insumos industrializados para desempenhar a lavra. Isto porque cuida a mineradora de retirar do solo, matéria bruta e detoná-la em pedaços para daí colher o minério desejado.

As multireferidas correias são consumidas na atividade de mineração, sem implicar, necessariamente, no desaparecimento físico delas, embora sofram desgaste contínuo, consumo gradativo e progressivo, até resultarem acabadas, esgotadas, inutilizadas, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo extrativo. Tal finalidade, indubitavelmente, as coloca no campo dos produtos intermediários.

Não há dúvidas de que no caso da autuada as correias transportadoras servem para transportar fragmentos de rocha fosfática do local da extração até a etapa da britagem. Há contato direto entre as correias e as pedras brutas, de forma que as primeiras se desgastam fisicamente durante o processo de extração e movimentação para a fase subsequente.

O esquema do processo de extração não é contestado pela autoridade fiscal, apostado na peça defensiva à fl. 15, bastando ver pelas imagens coladas à fl. 24 o funcionamento das correias transportadoras, igualmente não refutadas pela auditoria.

Esta relatoria buscou em sítios eletrônicos de vendas as imagens abaixo, espelhadas nos anúncios como correias transportadoras de minérios:

Endereço:

[https://produto.mercadolivre.com.br/MLB-1155064706-correia-plana-elevadora-125mm-5-3-lonas-30-metros-JM?matt\\_tool=38467324&matt\\_word=&matt\\_source=google&matt\\_campaign\\_id=14302215510&matt\\_ad\\_group\\_id=134553697828&matt\\_match\\_type=&matt\\_network=g&matt\\_device=c&matt\\_creative=539425477651&matt\\_keyword=&matt\\_ad\\_position=&matt\\_ad\\_type=pla&matt\\_merchant\\_id=121337062&matt\\_product\\_id=MLB1155064706&matt\\_product\\_partition\\_id=1405738231348&matt\\_target\\_id=aud-532123541969:pla1405738231348&gclid=EAIaIQobChMI4uP4wpa-9gIVkoKRCh1i8g9mEAQYAyABEgLA-fD\\_BwE](https://produto.mercadolivre.com.br/MLB-1155064706-correia-plana-elevadora-125mm-5-3-lonas-30-metros-JM?matt_tool=38467324&matt_word=&matt_source=google&matt_campaign_id=14302215510&matt_ad_group_id=134553697828&matt_match_type=&matt_network=g&matt_device=c&matt_creative=539425477651&matt_keyword=&matt_ad_position=&matt_ad_type=pla&matt_merchant_id=121337062&matt_product_id=MLB1155064706&matt_product_partition_id=1405738231348&matt_target_id=aud-532123541969:pla1405738231348&gclid=EAIaIQobChMI4uP4wpa-9gIVkoKRCh1i8g9mEAQYAyABEgLA-fD_BwE)





### Correia Plana - Elevadora 125mm (5") 3 Lonas (30 Metros)

Tal funcionalidade, aliás, já fora percebida pela r. ASTEC em parecer técnico exarado em PAF envolvendo outra empresa mineradora, aproveitado pelo Colegiado de segundo grau no Ac. 0401- 12/17, proferido pela 2ª Câmara.

Constatou-se naquela oportunidade, que as correias transportadoras deslocam as rochas do local da detonação para as câmaras de britagem, entendendo aquele Colegiado, na decisão administrativa, que “são utilizadas diretamente no processo extrativo e cujo consumo decorre do contato imediato com as pedras extraídas e britadas” (sic.).

Há outros precedentes importantes, oriundos do segundo grau administrativo, tratando de mesmo produto e empresa do mesmo ramo minerário, expressados no acórdão abaixo, ementa e trechos transcritos:

*CJF Nº 0348-12/17 ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACÓRDÃO JJF Nº 0035-05/22-VD 10 PROCESSO - A. I. Nº 206854.0004/14-6 RECORRENTE - VALE MANGANÊS S.A. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0013-01/17 ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/10/2017 2 a 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.*

(...)

*Conforme esclarecido pela recorrente, a correia é elemento transportador do minério de manganês fino para sinterização no forno (com o objetivo de enrijecer a peça metálica que irá compor a liga) e dos minérios componentes da liga metálica ao forno de redução. Se não fosse a correia em suas especificidades de constituição apropriadas para o contato com o produto em fabricação (granulometria, temperatura, peso), não seria possível a produção das ligas metálicas pela Recorrente. Registra a recorrente que a cobertura da correia adere ao produto em fabricação, sendo gradativamente consumida no processo industrial em contato direto (imediato) com o produto fabricado, perdendo as suas características originais. Uma vez consumida (exaurida), outra correia com as mesmas singularidades originais deve ser adquirida para desempenho da função no processo de industrialização. Desta forma, não há como negar a condição de produto intermediário deste produto, o qual, apesar de não se integrar ao produto final, é integralmente consumido durante o processo produtivo, sendo imprescindível ao mesmo. Diante de todo o exposto, e 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.*

*Em suma: é forçoso dizer que as referidas correias participam diretamente do processo de extração do fosfato, configurando-se como produto intermediário, com direito à apropriação dos créditos fiscais correspondentes*

No PAF agora sob apreciação, o produto em discussão é o mesmo: tratam-se também de correias transportadoras usadas por empresa mineradora, para transportar o níquel tirado da natureza para as etapas de britagem e moagem.

Estão a seguir retratadas:



*Correia Transp. 12 MM 3 MM 1.200 MM*

Compare-se, portanto, com as correias examinadas na decisão paradigma:

**correia Plana - Elevadora 125mm (5") 3 Lonas (30 Metros)**



Outra conclusão não podemos tirar: ambas as correias – na decisão paradigma e no caso ora sob apreciação - funcionam como materiais intermediários e sob esta funcionalidade devem ter admitidos os usos dos créditos fiscais correspondentes. É como votamos.

**Isto posto, tem o presente voto o intuito de discordar da relatoria apenas para excluir da autuação a glosa dos créditos fiscais relacionados com as aquisições internas e interestaduais das correias transportadoras, para fins de cobrança da multa de ICMS e da DIFAL julgando a infração 01 no valor de R\$ 533.618,42, conforme demonstrativo abaixo:**

jun/21	R\$	3.633,20
jul/21	R\$	-
ago/21	R\$	38.025,92
set/21	R\$	1.535,22
out/21	R\$	53.272,24
nov/21	R\$	81.727,46
dez/21	R\$	165.492,23
<b>TOTAL</b>	<b>R\$</b>	<b>533.618,42</b>

Assim, tenho o Auto de Infração como PROCEDENTE EM PARTE, conforme demonstrativo abaixo.

<b>INFRAÇÃO</b>	<b>MULTA 60%</b>
1	R\$ 533.618,42
2	R\$ 12.683,85
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 546.302,27</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278868.0007/22-8, lavrado contra ATLANTIC NÍCKEL MINERAÇÃO LTDA., devendo ser intimado o Sujeito Passivo para efetuar o pagamento do montante de **R\$ 546.302,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR/VOTO VENCEDOR  
**(quanto a exclusão da glosa de crédito de correias transportadoras)**