

**A. I. N°** - 279691.0010/19-6  
**AUTUADO** - CIA DE FERROS LIGAS DA BAHIA S/A - FERBASA  
**AUTUANTE** - JOILSON SANTOS DA FONSECA  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 10.09.2024

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0197-05/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO/CONSUMO. **a)** CRÉDITO INDEVIDO; **b)** DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. A maior parte das mercadorias afetada pelo lançamento já tinha sido objeto de ação judicial promovida pelo autuado, transitada em julgado em seu favor. O remanescente se encaixa no novo entendimento adotado pelo STJ, caracterizando-se como produtos que autorizam o aproveitamento dos créditos fiscais. Nulidades rejeitadas. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

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

O Auto de Infração em tela, lavrado em 26.9.2019, tem o total histórico de **R\$ 1.056.603,99** e com outras palavras as seguintes descrições:

**Infração 01 – 01.02.02** – Uso indevido de créditos fiscais de ICMS, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo.

**Infração 02 – 06.02.01** – Falta de pagamento da DIFAL do ICMS em face de aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

Datas dos fatos geradores consignadas no lançamento de ofício.

Idem para o enquadramento legal de cada irregularidade, inclusive das multas propostas.

Juntados, entre outros elementos, termo de início de fiscalização, notas explicativas acerca do desenvolvimento da auditoria dos créditos fiscais, relatório de auditoria da fiscalização anterior, informações prestadas pelo contribuinte (local da utilização dos produtos), memória de cálculo dos créditos glosados, demonstrativos dos valores supostamente devidos a título de DIFAL, além de CD contendo arquivos eletrônicos (fls. 10/73).

O autuado, em sua defesa (fls. 87/96):

Esclarece que atua na fabricação de ferroligas.

Relembra o mecanismo de funcionamento da não cumulatividade.

Descreve em anexos o desenvolvimento do seu processo produtivo, oportunidade em que aponta diversos materiais intermediários que foram alcançados na autuação.

Explica que os produtos intermediários dão direito a crédito e se qualificam como tal porque não se incorporam ao produto final – eventualmente seus resquícios e de forma indesejada – embora participem do processo produtivo de forma intrínseca e essencial, nele se consumindo a cada participação. E não se confundem com materiais de uso e consumo porque estes não participam intrinsecamente da produção. Cita como subsídios decisões do STJ.

Indica que a autuação envolveu mais de 2/3 de itens já considerados como intermediários em decisões judiciais.

Neste prisma, dividiu as mercadorias com créditos glosados e DIFAL cobrada em três grupos, conforme tabelas-resumo que encartou (fls. 93/94).

No grupo 1 estão os produtos já considerados como intermediários, conforme decisões judiciais que assinalou, em sede de anulatória e declaratória, imposto cobrado em autos de infração anteriores, números indicados na peça processual.

No grupo 2 estão os produtos que já foram objeto de análise pela ASTEC em outro PAF (AI nº 269140.0003/15-8), a qual opinou favoravelmente ao uso do crédito.

No grupo 3 estão os produtos que, segundo laudo juntado, fez amostragem e concluiu também operarem como intermediários.

Declara que, por extensão, não sendo ditas mercadorias materiais de uso e consumo, nada deve a título de DIFAL.

Pede, em complemento, realização de perícia para constatar a veracidade de suas alegações.

Principais documentos apensados com a defesa: relatório de demonstração do processo produtivo, demonstrativo detalhado dos três grupos de mercadorias classificados pela empresa, peças processuais de duas ações anulatórias de débito fiscal, uma delas cumulada com ação declaratória positiva (elementos instrutórios ligados ao grupo 1), despacho de diligência, parecer da ASTEC (elementos instrutórios ligados ao grupo 2), laudo técnico com resumo explicativo (elementos instrutórios ligados ao grupo 3), além de CD contendo arquivos eletrônicos (fls. 97/465).

O autuante, na sua peça informativa (fls. 468/470):

Transcreve as notas explicativas do desenvolvimento da auditoria dos créditos fiscais.

Pondera que o trabalho fiscal pautou-se em auditorias anteriores, corroboradas pelas duas instâncias administrativas do CONSEF, além de inserir outros produtos que anteriormente não tinham sido adquiridos pela autuada.

Vindo o processo para esta Junta e sob outra relatoria, resolveu-se (fls. 473/474) converter o PAF em diligência no intuito do autuante apresentar justificadamente as razões pelas quais os itens objeto da autuação tiveram os créditos glosados, individualizando os valores respectivos para cada item afetado pela cobrança, após o que deverá o contribuinte se manifestar no prazo de trinta dias.

Em sua resposta (fls. 478/482), o auditor:

Reitera que a matéria sob apreciação é recorrente neste Conselho envolvendo as mineradoras, existindo “uma linha muito tênue entre quais materiais podem ou não podem ser considerados como intermediário” (sic.).

Pontua que adotou como critério distintivo entre materiais intermediários e de uso a participação deles no processo produtivo, de modo que considerou os primeiros como aqueles que integrem o produto final ou sejam consumidos de forma integral e imediata no processo de industrialização.

Dentro deste prisma, considerando as decisões administrativas ratificadoras da última auditoria desenvolvida, expressas nos Acórdãos de nºs JJF 0143-01/18 e CJF 272/11-19, procedeu à glosa dos produtos na autuação em apreço, por serem peças de reposição (substituídas depois de vários ciclos de produção), materiais de laboratório (para aferição da qualidade do produto), materiais usados na estação de água e tratamento de efluentes, materiais elétricos e equipamentos em geral, a exemplo das abanadeiras para britador de mandíbulas.

Por outro lado – continua –, o próprio laudo anexado pela empresa mostra que os materiais ali descritos são de uso e consumo, a exemplo das lanças para limpeza de cadinhos, os expelidores em borracha para bomba de sucção, ambas peças de reposição. Tais produtos não se constituem “em um produto individualizado que por si só tem desempenhado uma função de desgaste no processo produtivo através do contato direto com o produto” (sic.).

Refere que as decisões judiciais citadas na defesa não possuem o condão de “negativar a cobrança dos itens objeto das ações judiciais” (sic.) e traz como contraponto decisão do STJ de

2017 na qual é considerado produto intermediário aquele que integra o produto final ou é consumido no processo de fabricação de forma integral e imediata.

Mantém a totalidade da exigência tributária.

Anexado um resumo (fl. 483) dos valores cobrados, a motivação da cobrança, a função e a localização de cada item objeto da autuação, conforme solicitado no despacho colegiado.

Em sua manifestação (fls. 503/514), a impugnante:

Ao contrário do afirmado pelo autuante, assegura que a tese empresarial já conta com apoio do CONSEF, da ASTEC e da PGE.

Contrapõe a decisão do STJ citada pela auditoria com outra mais recente, proferida em 2022, na qual entende como material intermediário aquele usado na produção para consecução da atividade-fim da empresa.

Repete a tabela a qual exhibe os itens de créditos glosados separados em três grupos e reprisa os motivos pelos quais cada um destes grupos contém mercadorias que correspondem a produtos intermediários.

Destaca que os itens do grupo 1 foram objeto de ações anulatórias, cumuladas com ação declaratória positiva, de sorte que a decisão judicial favorável ao contribuinte, transitada em julgado, deu guarida para que não houvesse lançamentos posteriores envolvendo os mesmos produtos, consoante entendimento da PGE, exarado em decisão da 1ª Câmara deste Conselho.

Pondera que os itens do grupo 2 já foram analisados pela ASTEC em outro PAF, concluindo que a defendente “não obteria o seu produto final sem a utilização dos bens e mercadorias listados no auto de infração” (sic.). Logo, em face do entendimento da assessoria técnica deste Conselho, o aproveitamento do crédito estaria autorizado.

Pontua que os itens do grupo 3 constituem materiais intermediários, conforme laudo especificativo de onde e como eles são empregados, conforme fluxograma produtivo encartado na peça processual (fl. 513), a exemplo do “coagulante Kurita”, usado no tratamento da água e efluentes.

Solicita, por fim, que os próximos comunicados rumem exclusivamente para o endereço do seu patrono, referido no final da petição.

Juntado o Ac. CJF 0189-11/21 (fls. 553/582).

Há manifestação da auditoria apenas para encaminhamento do processo a este Conselho (fl. 587).

PAF redistribuído para esta relatoria.

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

Presente na sessão de julgamento de 19.3.2024 o Dr. Thales Maia Galiza, OAB-BA 75.053, ocasião em que fez registros do teor da decisão do STJ prolatada a título de Embargos de Divergência no REsp. 1.775.781-SP. Presente o ilustre advogado na sessão de 20.8.2024.

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

## VOTO

Uma primeira questão de cunho processual merece ser apreciada antes do mérito: trata-se do pedido dos representantes legais do contribuinte no intuito das próximas intimações e notificações serem encaminhadas para os endereços de e-mail e físico indicados no final da defesa, sob pena de nulidade.

Havendo aparato operacional para que tal providência seja tomada, seria de bom alvitre que os comunicados processuais **também** rumassem para os endereços apontados na peça impugnatória.

**Todavia, a falta desta providência em absoluto poderá acarretar a nulidade do processo ou dos atos correlatos a ela.**

Isto porque o RPAF baiano e a Lei 3.956/81 possuem normas específicas, de aplicação direta, estas sim de caráter vinculativo, como preferenciais para servirem de lastro quanto a dar ciência ao sujeito passivo das intimações efetivadas no processo.

Quando o contribuinte apresenta domicílio tributário eletrônico (DT-e) ao Estado da Bahia, fica sendo este o canal de comunicação oficial tanto para envio como para recebimento das comunicações administrativas processuais, extraprocessuais e procedimentais envolvendo os impostos estaduais. A ciência – expressa ou tácita – indica que o sujeito passivo tomou regular conhecimento do conteúdo da intimação, admitida sempre a demonstração cabal em contrário.

Nada impede que o Estado opte por uma outra via, ou simultaneamente por mais de uma delas, mas tal decisão sempre caberá ao sujeito ativo, na esteira do art. 127 do CTN, diante da opção exercitada pelo contribuinte, à vista das inovações tecnológicas hoje existentes. Trata-se da regra mitigada do domicílio de eleição.

Esta é a melhor interpretação que se colhe dos arts. 108 e 109 do RPAF-BA:

Art. 108. A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem.

§ 1º A intimação poderá ser feita por edital publicado no Diário Oficial do Estado quando não obtiver êxito a tentativa via postal.

§ 2º A comunicação por meio eletrônico somente será realizada para contribuinte credenciado pela SEFAZ para acessar o portal de serviços denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, no endereço eletrônico [www.sefaz.ba.gov.br](http://www.sefaz.ba.gov.br).

§ 3º A comunicação por meio do DT-e será considerada recebida numa das seguintes datas, a que ocorrer primeiro:

I - no dia em que a pessoa jurídica efetivar a consulta ao teor da comunicação no domicílio tributário eletrônico, na hipótese de a consulta ocorrer em dia útil;

II - no primeiro dia útil seguinte ao da efetivação da consulta, na hipótese de a consulta ocorrer em dia não útil;

III - no dia útil seguinte após o prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de envio da comunicação, caso não ocorra o acesso nesse prazo

§ 4º O prazo indicado no inciso III do § 3º:

Nota: O § 4º foi acrescentado ao art. 108 pelo Decreto nº 15.807, de 30/12/14, DOE de 31/12/14, efeitos a partir de 01/01/15.

I - será contínuo, excluindo-se, na sua contagem, o dia do envio da comunicação e incluindo-se o do vencimento;

II - fluirá a partir do primeiro dia útil após o envio da comunicação.

Art. 109. Considera-se efetivada a intimação:

I - quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente;

II - quando por remessa via postal:

a) tratando-se de correspondência com “Aviso de Recebimento” (AR), na data de entrega consignada no AR;

b) tratando-se de correspondência registrada, 10 (dez) dias após a data da expedição da correspondência

III - se efetuada por edital, 3 (três) dias após a sua publicação (destacamos).

E também do art. 127-D da Lei estadual 3956/81, institutiva do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), com o seguinte teor:

Art. 127-D. Fica instituída a comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo de tributos estaduais por meio de portal de serviços na rede mundial de computadores, denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, sendo que:

I - a Secretaria da Fazenda utilizará a comunicação eletrônica para, dentre outras finalidades:

a) cientificar o sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos;

b) encaminhar notificações e intimações;

c) expedir avisos em geral;

II - a comunicação eletrônica somente será implementada após credenciamento do sujeito passivo na forma prevista em regulamento;

III - ao sujeito passivo credenciado será atribuído registro e acesso ao DT-e com tecnologia que preserve o sigilo, a identificação, a autenticidade e a integridade das comunicações.

Parágrafo único. A comunicação eletrônica nos termos deste artigo será considerada pessoal para todos os efeitos legais, observando-se o seguinte:

I - considerar-se-á realizada no dia em que o sujeito passivo acessá-la;

II - nos casos em que o acesso se dê em dia não útil, será considerada como realizada no primeiro dia útil seguinte;

III - caso o acesso não seja realizado no prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de seu envio, será considerada realizada no dia útil seguinte ao término desse prazo;

Nota: A redação atual do inciso III, do Parágrafo único do art. 127-D foi dada pela Lei nº 14.183 de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

Redação anterior dada ao inciso III, do Parágrafo único, tendo sido acrescentado juntamente com o art. 127-D efeitos até 12/12/19: "III - caso o acesso não seja realizado no prazo de 15 (quinze) dias, contados da data de seu envio, será considerada realizada no dia útil seguinte ao término desse prazo "

IV - no interesse da Administração Pública, a comunicação com o sujeito passivo credenciado poderá ser realizada mediante outras formas previstas na legislação.

**Não há dúvidas de que a autuada encontra-se regularizada no DT-e, à vista da intimação constante dos autos, até porque a partir dela veio a impugnação. Nestes termos, é de ser afastado o pleito de nulidade.**

Logo, o Auto de Infração cumpre na forma os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado SLCT.

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

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios – constitucionais e infraconstitucionais - aplicáveis ao processo administrativo tributário.

**Indefere-se** quaisquer pedidos de diligência ou de perícia, visto que já bastam nos autos os elementos probatórios até então colacionados.

Uma questão importante a enfrentar neste processo é no sentido de saber se a coisa julgada formada na ação anulatória de débito afetaria relações jurídico-tributárias futuras, tratando da mesma questão, mas estranha aos limites fixados na lide.

Respondemos negativamente. E não estamos sozinhos neste entendimento.

É que a ação anulatória de débito tem como objetivo desconstituir um crédito tributário especificamente formalizado.

Possui, portanto, natureza jurídica constitutiva negativa, pois impede que o Estado possa exigir o tributo em concreto, mas apenas aquele relacionado aos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício objeto da ação judicial.

Pensar de modo diferente seria condenar o sujeito ativo a nunca mais questionar o tema e nunca mais submetê-lo a outros fios intelectivos do Poder Judiciário.

Seria, portanto, atribuir a uma decisão isolada, ajuizada em virtude de um ato administrativo praticado, a força de uma decisão proferida em sede de ação direta de inconstitucionalidade ou providência similar, a força de um pronunciamento sumulado, vinculante ou não, a coerção judicial de uma decisão em sede de repercussão geral ou de recursos repetitivos, só para citar algumas modalidades de demandas judiciais de muito maior espectro e repercussão.

Neste sentido, as lições de Hugo de Brito Machado, extraídas do link <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/175865/000454535.pdf?sequence=1&isAllowed=y>:



O reconhecimento de uma **relação tributária de natureza continuativa** impõe uma reflexão a propósito dos **limites objetivos da coisa julgada** nas questões tributárias.

Realmente, admitida a posição a que chegamos no item 3 deste estudo, **a sentença na ação anulatória de lançamento tributário** ou nos embargos à execução fiscal que reconheça **não incidir** o ICMS na saída de determinada mercadoria e por isto considere indevido o tributo relativamente às saídas ocorridas em determinado período, **não impede que se rediscuta a questão de saber se o mencionado tributo é realmente indevido**, a propósito das saídas que **vierem a ocorrer no futuro**, permanecendo, deste modo, o estado de incerteza e insegurança na relação de tributação, obviamente inconveniente, tanto para o fisco como para o contribuinte (pp. 357/358).

...

A **coisa julgada**, relativamente à sentença proferida em embargos à execução fiscal, **ação anulatória de lançamento tributário** e mandado de segurança **não alcança a relação jurídica tributária**, cuja existência, inexistência ou modo de ser constitui questão prejudicial, cujo exame fornece apenas **premissas lógicas** para a decisão (p. 366; destaques nossos).

Conceder força declaratória abrangente a uma sentença de primeiro grau passada em julgado - a respeito de relações jurídico-tributárias que se renovam no tempo, a exemplo do ICMS - abriria um precedente no mínimo preocupante de bastar ao sujeito passivo impugnar judicialmente um lançamento de ofício em especial, obter o provimento jurisdicional imutável para aquele caso concreto e inviabilizar que o ente tributante não possa constituir novamente o crédito tributário de mesma causa de exigir, prevenir-se da decadência, e deixar que o Poder Judiciário lance mais luzes sobre o tema tributário sob discussão.

Todavia, a discussão tomada parece percorrer outros caminhos.

É que a autuada conta em seu favor com decisão judicial transitada em julgado em sede de ação declaratória, com efeitos futuros, e não só limitantes ao período afetado em determinado auto de infração.

Neste particular, dúvidas não remanescem contra o sujeito passivo. Efetivamente, a propósito do julgamento em segundo grau administrativo do AI Nº 279696.0008/17-9, a 1ª CJF ouviu a d. PGE e obteve dela a posição de que existe uma decisão passada em julgado - com efeitos declaratórios positivos - assegurando em favor da impugnante o direito ao uso dos créditos fiscais relativos às aquisições de determinados produtos, considerando a sua condição de produtos intermediários, além de ser indevida a cobrança da DIFAL. Os efeitos jurídicos de tal decisão são protraídos no tempo, impedindo que o fisco efetue a qualquer glosa dos mencionados itens.

O processo está tombado sob o nº 0122742-05.2006.805.0001 e, em sede de embargos declaratórios, ficou estabelecido o seguinte:

POSTO ISTO, acolho os presentes aclaratórios para declarar o direito da Autoria de proceder ao creditamento, em sua escrita fiscal, do ICMS incidente nas aquisições pretéritas e futuras, dos bens listados no auto de infração nº 206910.0004/06-5, por tratar-se produto intermediário.

Neste compasso, para além desta questão processual importante, entendemos que os produtos elencados na autuação possuem correlação com a atividade finalística da empresa.

Tal raciocínio vale para os produtos separados nos três grupos classificados pela empresa.

Há de se destacar as correias transportadoras. Tais produtos, ao nosso ver, traduzem materiais intermediários para a empresa. 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.

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.

...

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

Assim, a título ilustrativo, as correias transportadoras funcionam como materiais intermediários e sob esta funcionalidade devem ter admitidos os usos dos créditos fiscais correspondentes.

Por fim, não se pode deixar passar despercebido a recente decisão proferida pelo STJ, em sede de Embargos de Divergência no REsp. 1.775.781-SP, mencionada pelo i. patrono da autuada quando da sua sustentação oral.

Tal decisão, prolatada no final de 2023, pode inaugurar um entendimento uniformizado pela Corte Superior atinente aos critérios de fixação para concessão do uso de créditos fiscais para os contribuintes de ICMS, acompanhando a tendência de admitir-se na sua (quase) totalidade o crédito financeiro como critério autorizativo para uso dos créditos fiscais.

Assim, o Tribunal Superior referido – **formado na sua composição plena, sanando divergência existente entre as suas Turmas** - inclina-se para o lado de interpretar como materiais de uso e



consumo apenas aqueles adquiridos fora da atividade-fim da empresa, para além dos seus objetivos sociais, tais como os produtos adquiridos para ser feita uma obra de reparos de construção civil nela ou para aparelharem o refeitório para alimentação dos seus empregados. Esta, pelo menos, seria a interpretação que buscaria harmonizar o novel entendimento do STJ com os arts. 20, 21 e, principalmente, o art. 33, I, todos da LC 87/96.

Veja-se ementa e trechos do voto:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.775.781 - SP (2020/0269739-9)

RELATORA: MINISTRA REGINA HELENA COSTA

EMBARGANTE: PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A E FILIAL(IS)

ADVOGADOS: ADRIELE PINHEIRO REIS AYRES DE BRITTO - DF023490 ALEXANDER ANDRADE LEITE - DF029136 ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO - SC029924 ALISSIANO FRANCISCO MIOTTO - SC033768 ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO - SP349138

EMBARGADO: ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: PEDRO TIZIOTTI

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGÁVEL O ACÓRDÃO QUE NÃO TENHA CONHECIDO DO RECURSO, EMBORA TENHA APRECIADO A CONTROVÉRSIA (ART. 1.043, III, DO CPC/2015). ICMS. LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.

II - Conquanto se trate de Recurso Especial não conhecido pela 2ª Turma, a apreciação da controvérsia tributária (premissa jurídica) atrai a disciplina radcada no art. 1.043, III, do CPC/2015, a qual autoriza a interposição de embargos de divergência contra o acórdão de órgão fracionário que "divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia".

III - À luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa – essencialidade em relação à atividade-fim.

IV - Tais materiais não se sujeitam à limitação temporal prevista no art. 33, I, do apontado diploma normativo, porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.

V - Embargos de Divergência providos.

...

Com efeito, o critério da essencialidade ou relevância considera a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, de igual modo considerada como critério informador da não cumulatividade, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção.

...

Portanto, é necessário ter presente que a Lei Complementar n. 87/1996 não sujeita à restrição temporal do art. 33, I, o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de materiais utilizados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, na hipótese de comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa.

Assim é porque o atributo eleito como distintivo pelo Fisco – desgaste gradual – mostra-se insuficiente para

desqualificar a essencialidade do produto intermediário diante do processo produtivo, uma vez que tal material concorre direta e necessariamente para o desenvolvimento da matriz produtiva, afastando, por conseguinte, a regra do art. 33, I, da Lei Kandir, a qual condiciona, a termo futuro, a compensação de crédito.

Desse modo, os materiais adquiridos para a consecução do objeto social da empresa não se enquadram como de uso e consumo do estabelecimento e, por conseguinte, resta inaplicável a restrição temporal do art. 33, I, da Lei Complementar n. 87/1996.

Ademais, tal dispositivo deve ser interpretado tendo em foco o caráter indiscutivelmente restritivo da norma, exatamente para não ampliar a regra, limitante do exercício do direito ao creditamento, quanto a material diretamente utilizado na atividade econômica dos contribuintes.

...

Logo, à luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa, é dizer, a essencialidade em relação à atividade-fim.

Tentativas posteriores foram efetivadas no sentido de combater e desfazer o entendimento atrás descrito, porém sem sucesso, tal qual se observa na decisão **publicada em 02.5.2024**, prolatada no AgInt nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 2054083 – RJ, na qual se reiterou que:

...

II – Para a comprovação do dissenso pretoriano, impõe-se que os acórdãos confrontados tenham apreciado matéria idêntica, à luz da mesma legislação federal, dando-lhes, porém, soluções distintas, devendo a divergência apontada ser atual, excluindo-se o debate acerca de questões superadas e pacificadas no âmbito do STJ. Precedentes.

III – A 1ª Seção deste Superior Tribunal de Justiça **firmou entendimento** na linha do acórdão embargado segundo o qual se revela **cabível** o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, **inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente**, desde que comprovada **a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim**.

...

Em síntese, **especificamente para o caso concreto ora sob apreciação**, tem-se a declarar o seguinte:

1. A autuada possui em seu favor decisão judicial transitada em julgado que a autoriza – pregressa e prospectivamente – a usar os créditos fiscais de mercadorias adquiridas por ela, inclusive materiais de uso e consumo na sua produção.
2. A atividade extrativa de minérios – da qual a impugnante faz parte – não abre perspectivas para creditamentos que satisfaçam ao mínimo a realização do mecanismo da não cumulatividade, considerando que a rigor seriam poucos os insumos (no sentido estrito do termo) que propiciariam o aproveitamento de créditos fiscais.
3. No esforço de compatibilizar a não cumulatividade (quase) plena com o art. 33, I, da LC 87/96, o STJ, solucionando dissenso entre seus pares, resolveu autorizar a apropriação de créditos para toda e qualquer mercadoria que possua conexão direta com a atividade-fim da empresa e esteja revestida do atributo da essencialidade, na forma definida em sua decisão.
4. A insistência por parte da Fazenda Pública em cobrar a glosa dos créditos fiscais decorrentes de mercadorias relacionadas ao desempenho do objeto social da empresa só irá tomar custo e tempo do Estado, contribuinte e Judiciário para debruçarem-se sobre questões que se consolidaram na alçada judicial superior em favor do sujeito passivo, podendo desencadear com a recalcitrância ônus de sucumbência desnecessário para o Estado da Bahia.

**Por tudo quanto foi exposto, é de se considerar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.**

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279691.0010/19-6**, lavrado contra **CIA DE FERROS LIGAS DA BAHIA S/A – FERBASA**.

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 de Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR