

**PROCESSO** - A. I. Nº 217359.0012/17-0  
**RECORRENTE** - MAGNESITA MINERAÇÃO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0054-03/18  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 28/11/2018

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0283-11/18

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento. Comprovado que os produtos arrolados na autuação são partes e peças destinadas à manutenção de máquinas e equipamentos e, portanto, esses produtos se classificam como materiais de uso e consumo. O crédito fiscal de ICMS decorrente de aquisições de materiais de uso e consumo somente poderá ser utilizado a partir de 1º de janeiro de 2020. Infração subsistente. Afastada a arguição de nulidade. Indeferido o pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente em função da decisão proferida pela 3ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 26/07/17, exigindo ICMS no valor de R\$560.399,65, mais multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

*Infração 01 – 01.02.02: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento”.*

*“Refere-se a créditos de Materiais de Uso e Consumo apropriados indevidamente pela MAGNESITA REFRATÁRIOS S/A, I.E. 77.028.884, empresa que foi sucedida pela MAGNESITA MINERAÇÃO S/A, I.E. 42.005.829, e cujos créditos foram transferidos para a sucessora, que foi intimada para efetuar o estorno em 13/06/2017, o que não foi atendido, culminando com a lavratura do presente auto de infração”.*

*“A Autuada mantém o entendimento de que os produtos que deram origem aos créditos indevidos são classificados como produtos intermediários, quando na verdade os mesmos se caracterizam como peças de reposição de máquinas e equipamentos industriais. Produto Intermediário (assim denominado porque proveniente de indústria intermediária própria ou não) é aquele que compõe ou integra a estrutura física-química do novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca”.*

*“As peças ou componentes de reposição são todas as partes indivisíveis necessárias ao uso do equipamento”.*

*“A Autuada utilizou-se de créditos relativos a aquisição das seguintes peças de reposição, dentre outras: rotor, serra corte, alavanca, rolo, junta de vedação, palheta, anéis de vedação, raspador, ciclone, bica, bocal, tubulação, talhadeira, carretel etc”.*

*Período: janeiro a dezembro 2014 e janeiro a dezembro de 2015.*

*Enquadramento Legal: art. 29, parágrafo 1º, inciso II e art. 53, inciso III, da Lei nº 7.014/96. Multa prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.*

Após analisar a defesa apresentada pela Recorrente e a Informação Fiscal prestada pelo autuante, assim de manifestou a 3ª JJF, fls. 498/500:

### VOTO

*O presente processo exige imposto e multa, em virtude da utilização indevida de créditos fiscais de ICMS,*

referentes a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do próprio estabelecimento, que deveriam ter sido estornados pelo contribuinte.

O autuado arguiu a nulidade do lançamento, alegando ausência de motivação, ao dizer que o fiscal não explicou as razões para considerar que as mercadorias questionadas não seriam produtos intermediários, e também reclamou da falta de registro de visita técnica por parte do autuante, argumentando não ser possível se fazer um juízo de valor sobre a natureza do bem sem a sua investigação no contexto do processo produtivo do estabelecimento.

Todavia, não assiste razão ao autuado, uma vez que o lançamento obedeceu a todos os requisitos previstos na norma, para validade e consequente produção de efeitos, especialmente quanto à observância do art. 39, do RPAF/99, tendo o atuante produzido os competentes demonstrativos, devidamente entregues ao sujeito passivo, o qual compareceu em sede de defesa, abordando com clareza e precisão todos os aspectos do lançamento realizado, demonstrando ter plena ciência dos motivos da autuação, não se podendo falar da presença de cerceamento de defesa.

O autuante também comprovou nos autos que realizou a Visita técnica, havendo registro da mesma, na qual foi acompanhado pelo Procurador da empresa, Sr. Guimarino Leite. O Termo de Visita, inclusive, apresenta planilha onde consta: Código do item, Descrição, Tipo, Local de Utilização e Função, de cada item dos bens questionados (fls. 455/457).

Vale ressaltar, que a eventual falta de visita técnica também não seria razão para a nulidade arguida, uma vez que a legislação não faz tal exigência. A lavratura dos termos a que se referem os artigos 196, do CTN, e 15, I, do RPAF-BA/99, tem como objetivo demarcar o início da ação fiscal e, assim, afastar a espontaneidade do sujeito passivo. Na arguição de nulidade em análise, o defendente não questiona a demarcação do início da ação fiscal, mas sim o entendimento do auditor fiscal sobre a classificação dos produtos e bens cujos créditos fiscais foram glosados.

Em face ao exposto, afasto a arguição de nulidade, suscitada na peça defensiva, não havendo do que se falar em cerceamento ao direito de defesa.

Rejeito, ainda, o pedido de perícia técnica formulado pelo autuado, com amparo no art. 147, II, "b", do RPAF/BA, uma vez que o processo produtivo da empresa foi minuciosamente explicado, tanto pelo autuante, como pelo próprio autuado, em sua peça defensiva (fls. 66/69), e no Laudo Técnico que anexou às fls. 91/431. O referido Laudo, além de detalhar o mencionado processo produtivo, faz a devida identificação dos bens, objetos da autuação, e descreve suas aplicações com clareza, não restando, dessa forma, dúvidas para o julgador formar sua convicção, sendo desnecessária a realização de perícia técnica.

Para um melhor entendimento das questões de mérito envolvidas no presente processo, não se pode perder de vista que o autuado é uma empresa cuja atividade econômica principal é a extração de outros minerais não metálicos - CNAE 899199 - e, portanto, todos os materiais e bens adquiridos e discutidos neste processo estão diretamente ligados à extração de minerais.

Os créditos fiscais reputados como indevidos no Auto de Infração em comento foram decorrentes de aquisições de bens classificados pelo autuante como peças de reposição dos equipamentos utilizados na linha de produção do autuado, que por sua vez, entende que os mesmos seriam produtos intermediários.

Tomando por base o processo produtivo do autuado, informado na sua própria peça defensiva e, também apresentado pelo Laudo Técnico que o mesmo acostou ao processo às fls. 91/431, cujo objetivo foi esclarecer a aplicação e função de cada item no processo industrial da empresa, chego às conclusões que passo a expor.

Os bens que foram considerados pelo sujeito passivo como sendo produtos intermediários estão discriminados nas planilhas gravadas no CD-ROM de fl. 55 e constam dos demonstrativos às fls. 08/54. São exemplos desses produtos: martelo, barras de aço, correias, serra corte, alavanca, rolo, junta de vedação, palheta, anéis de vedação, raspador, ciclone, bica, bocal, tubulação, talhadeira, carretel, etc.

Esses produtos, conforme o Laudo Técnico, são utilizados na linha de produção da empresa autuada ou permitem o funcionamento de máquinas, nas atividades de escavações das minas de Magnesita, britagem e peneiramento.

Da análise dos demonstrativos, das informações do próprio autuado, e do laudo técnico trazido aos autos, com a descrição da função de cada item dada pela empresa autuada, considerando, ainda, seu ramo de atividade, depreendo que os produtos em questão são partes e peças de reposição destinadas à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados, pelo autuado, na sua atividade de escavação das minas de magnesita e de talco. Essas referidas parte e peças, conforme o entendimento assente neste CONSEF, são classificadas como materiais de uso e consumo, não sendo permitida a apropriação do crédito fiscal correspondente, antes de 01/01/2020.

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

Vale ressaltar, que as empresas com atividade de mineração se sujeitam a um ordenamento específico quanto ao direito ao crédito fiscal de ICMS. Esse entendimento já está assente neste CONSEF e, como exemplo, cito o Acórdão da Câmara Superior nº 0009-21/09, do qual transcrevo trecho do voto proferido pelo então Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco:

[...]

Entendemos que o direito ao crédito na atividade mineradora está assentado em cinco premissas, todas elas derivadas de dispositivos contidos na legislação do imposto, originários do Regulamento do ICMS. Em primeiro lugar, a disposição expressa do art. 93, inc. I, letra “e”, que ao delimitar o direito de creditamento utiliza as expressões: “mercadorias (...) empregadas diretamente no processo de extração de substâncias minerais e fósseis”, afastando a linha de interpretação restritiva desenvolvida pela Procuradoria Estadual no Recurso em exame. As expressões utilizadas pelo legislador não permitem ao intérprete fazer qualquer distinção conceitual quanto às espécies de mercadorias, desde que haja, o preenchimento concomitante de quatro outros requisitos, também contidos na legislação, a saber:

- a) afetação ou participação direta dos produtos no processo extractivo das substâncias minerais ou no corte das mesmas, na condição de elementos indispensáveis;
- b) contato direto com as matérias-primas;
- c) desgaste resultante daquela participação ou contato.
- d) as operações subsequentes se sujeitarem à incidência do imposto.

Os quatro requisitos acima enumerados se encontram também previstos no RICMS/97, em seu art. 93, parágrafo 1º, e sua aplicação conjunta com o dispositivo específico, atinente à atividade de mineração (alínea “e”, do inc. I, do art. 93), sustentam a pretensão empresarial pela legitimidade e legalidade dos créditos fiscais apropriados em relação aos seguintes produtos: fio heliocoidal, cordoalha dupla e fio diamantado.

[...]

Portanto, com base nos elementos constantes do processo e considerando o ramo de atividade da empresa, efetivamente os bens em questão não deveriam ter sido considerados pelo autuado como produtos intermediários, pois pelas características e uso dos mesmos, trata-se de partes e peças destinadas à manutenção de máquinas e equipamentos (material de uso e consumo), utilizados pela empresa na sua atividade de perfuração de minas, cuja utilização do crédito fiscal é vedada.

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

Inconformada com a decisão acima, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 514/531, buscando desconstituir a decisão proferida pela 3ª JJF, iniciando sua peça recursal demonstrando a tempestividade da sua apresentação.

Sequenciando faz um relato da aquisição da empresa Magnesita Refratários S/A, pela empresa Magnesita Mineração S/A, fato ocorrido em 30.12.2015, que assumiu todos os direitos e obrigações da adquirida, inclusive os créditos fiscais oriundos da aquisição de materiais que afirma serem insumos (bens intermediários) indispensáveis na sua atividade fim, exploração e processamento no seu processo industrial, que foram considerados pelo preposto autuante, e mantido pela 3ª JJF, como materiais de uso e consumo.

Em seguida passa a apresentar suas RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Contesta o fundamento apresentado pelo autuante e mantido pela 3ª JJF, segundo o qual “somente os bens que forem integral e imediatamente consumidos no processo de produção do novo produto é que poderão ter seus respectivos créditos de ICMS aproveitados pelo produtor, afirmando que “este conceito fiscal parte de premissa equivocada e confunde os conceitos de matéria-prima e produto intermediário”.

Ao conceituar o que venha a ser “matéria prima” e “matéria secundária”, assim se expressa:

Tanto a matéria-prima quanto o produto intermediário são os bens e/ou materiais indispensável para a fabricação do produto final. No entanto, se diferem pelo fato de que a matéria-prima é o material que se agrupa fisicamente ao produto que está sendo fabricado, tornando-se parte dele e, portanto, imediatamente consumido no processo.

Já o produto intermediário é aquele usado no processo de produção, não necessariamente se agregando ao que está sendo produzido e seu consumo no processo é mais lento do que o da matéria prima, tendo duração

máxima de 12 meses (vida útil de 12 meses). Assim, ao contrário das matérias-primas, o desgaste do produto intermediário é gradual, mas ambos são essenciais para a fabricação do produto final.

Para reforçar o que afirma, transcreve do STJ, como segue:

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

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

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

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

4. *A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes.*

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

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

7. *Agravo interno desprovido.*

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

Reforça seus argumentos buscando justificar a utilização dos créditos fiscais, afirmindo que “para a legislação e para a jurisprudência, pouco importa se o produto adquirido é matéria-prima (imediatamente agregado ao produto final) ou se é intermediário (gradativamente consumido no processo produtivo), pois ambos são geradores de crédito do ICMS, já que ambos são aderidos e consumidos no processo de produção. Importa, a bem da verdade, se o bem adquirido é essência para a atividade fim e, se o for, ele gerará o crédito do imposto”.

Afirma que a se aceitar o princípio utilizado pelo preposto autuante e mantido pela 3<sup>a</sup> JJF de só se ter direito à utilização de crédito o que os mesmos consideram como “matéria prima” a atividade extrativa mineral estaria altamente prejudicada, em face da sua peculiaridade, não possuir matérias que se integrem ao produto em sua essência física, mas, na verdade, ter como maiores investimentos aquisitivos o que identifica como produtos intermediários, que se desgastam no processo produtivo de extração e beneficiamento do mineral, sendo ela quem aplica os materiais e portanto tendo direito ao crédito do ICMS sobre eles.

Sequenciando seus argumentos recursais, passa a tratar: **Do direito ao crédito pela aquisição de bens intermediários. Jurisprudência do STJ que afasta o conceito restritivo do Fisco.**

Tratando da argumentação utilizada pela 3<sup>a</sup> JJF de que sua decisão teve como base as informações prestadas em laudo fornecido pela Recorrente, afirma que ocorreu uma interpretação errônea e tendenciosa que buscou carrear recursos para os cofres públicos em detrimento do contribuinte.

Expõe seu entendimento ante o posicionamento do preposto autuante ao interpretar como materiais de uso e consumo (peças de reposição) e não produtos intermediários, afirmando:

*A distinção entre produto intermediário e peça de reposição é exclusivamente interpretativa, o que é razão suficiente para seu afastamento, na medida em que, sendo a atividade tributária plenamente vinculada, todo ato administrativo praticado deve ser expressamente albergado por previsão legal.*

Diz que ao a JJF acatar como produtos que são inseridos na produção aqueles que foram objeto da autuação, estar diante de um reconhecimento tácito do direito ao uso dos créditos do ICMS, destacando o trecho a seguir, constante do voto do relator do processo.

*“Esses produtos, conforme o Laudo Técnico, são utilizados na linha de produção da empresa autuada ou permitem o funcionamento de máquinas, nas atividades de escavações das minas de Magnesita, britagem e peneiramento”.*

Segundo sua visão do processo produtivo e diante do que foi analisado pela 3ª JJF, faz referência à diferença entre materiais utilizados na produção, com vida inferior a 12 meses, e aqueles com vida superior a 12 meses, que, automaticamente seriam incorporados ao imobilizado, destacando que, em sua visão, configuram-se 2 situações claras:

- a) ou a “parte e peça” têm vida útil inferior a 12 meses, considerando-se assim que foi consumida de forma imediata no processo produtivo, caracterizando-se como produto intermediário; ou,*
- b) têm vida útil superior a 12 meses, e devem ser considerados como bens integrantes do ativo imobilizado, por contribuir para o processo extrativo mineral, sofrendo desgaste ao longo do tempo.*

Reforçando sua tese de direito ao crédito sobre os produtos objeto da autuação, invoca o Artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, que define:

*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.*

Corrobora sua afirmativa destacando:

*A única diferenciação permitida pela LC 87/96 se dá para os bens do ativo permanente, cujo creditamento é fracionado em 48 meses (art. 20, §5º da LC 87/96).*

*Portanto, nos termos dos §§1º e 5º do art. 20 da LC 87/96, bens utilizados na atividade do estabelecimento geram direito ao crédito integral e imediato se forem relacionados à dinâmica de seu desempenho (INSUMOS e BENS PARA REVENDA), e geram créditos fracionados em 48 meses se contribuírem de forma duradoura para o desempenho da sua atividade (ATIVO PERMANENTE).*

*A amplitude do creditamento é, portanto, bem maior do que aquela prevista na vigência do Convênio ICMS 66/88 (que regulava o tema antes da LC 87/96 com fundamento no art. 34, §8º do ADCT), no qual o critério para validação do crédito não era a atividade do estabelecimento, mas sim, o consumo no processo industrial ou a integração no produto final como “elemento indispensável à sua composição” (art. 31, III).*

Volta a destacar a decisão do STJ no (AgInt no REsp 1486991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/2017, DJe 21/06/2017), antes referido. Fazendo ainda menção a vários acórdãos de tribunais superiores que justificariam o seu direito ao uso dos créditos, volta a insistir na improcedência da autuação que lhe foi imposta.

Refutando a não aceitação ao creditamento do ICMS sobre os produtos que considera intermediários pondera que em assim procedendo coloca o contribuinte na condição de ser onerado pelo tributo quando da aquisição e novamente quando da saída, ao tributar integralmente o produto extraído ou processado, levando ao enriquecimento do Estado, às custas do contribuinte.

Ainda mais, dentro do sistema de custos empregado pelo contribuinte, que tem sua determinação no Regulamento do Imposto de Renda, estes produtos intermediários estão, obrigatoriamente,

nele contemplado, como afirma o RIR:

*Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).*

*§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:*

Justificando a aplicação dos produtos objeto da autuação em seu processo produtivo e portanto sujeitos à concessão dos créditos do ICMS, descreve a sua atividade operacional, baseada em três processos distintos:

**1) Extração:** *nesta fase se realiza o serviço de desenvolvimento, extração de estéril (parte não beneficiada), abertura de acessos e preparação dos bancos para lavra (retirada do minério da Mina). Ainda neste momento são realizadas as operações de perfuração (sondagem), que permite identificar as áreas onde serão extraídos os minérios. Após a perfuração e extração, os minérios são transportados internamente e selecionados para a fase de britagem (caso do mineral magnesita) e para o peneiramento (caso do mineral talco).*

**2) Britagem:** *nesta etapa o mineral extraído da mina é processado pelo britador primário e em seguida sofre fragmentação complementar no britador secundário. É nesta fase que o minério é fragmentado até alcançar o tamanho adequado e ajustado de acordo com os parâmetros necessários para o processo de britagem e entrada na peneira.*

**3) Peneiramento:** *neste estágio, o minério passa por um processo de seleção por tamanho. Através de movimento vibratório, o minério passa por uma tela com respectiva malha e o material passante vai para o transportador de correia e posterior seleção manual. Após isto, o material selecionado segue para pilha de homogeneização e na sequência é transportado para os fornos, onde sofrem beneficiamento, passando a ser chamados de minério M10 e minério M30. Já o material não passante (chamado de rejeito) é transportado para a pilha de deposição, através de caminhões.*

Sequenciando passa a descrever o uso de cada produto objeto da autuação e sua importância no processo produtivo, onde, muito embora, não se agregue ao produto final, desgasta-se no decorrer da produção o que lhe asseguraria o direito aos créditos.

Em seguida destaca decisão proferida pela 2ª JJF, Acórdão nº 0262-02/06 - A. I. Nº 278999.0003/06-7 – 13/07/2010), assim transrito:

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL E DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS.**

**a) MATERIAL DE CONSUMO.** *É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo. Contudo, trata-se de indústria mineradora, é regular o crédito fiscal oriundo das operações de compras de produtos utilizados diretamente nas operações extrativas. Mantidas as exigências com relação aos produtos que não são aplicados nas atividades extrativas, nem se enquadram no conceito de produto intermediário. Modificada a Decisão recorrida. Infrações parcialmente elididas.*

**b) ATIVO PERMANENTE.** *Inexistência de argumentação recursal capaz de ensejar a modificação da Decisão de Primeira Instância administrativa. Infração Mantida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão Unânime*  
*(Recurso Voluntário - Acórdão 2ª JJF nº 0262-02/06 - A. I. Nº 278999.0003/06-7 – 13/07/2010)*

Completando suas razões de mérito, assim se expressa a Recorrente:

*Sendo assim, repita-se, por terem natureza de produtos intermediários empregados diretamente no exercício da atividade fim da empresa, não se pode considerar a Recorrente como consumidora final de tais bens, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o tema.*

*Diante de tais considerações, não há como falar-se que a Recorrente apropriou indevidamente os créditos de ICMS pela aquisição de cada um destes bens, sendo necessário o cancelamento do presente Auto de Infração, até porque o acórdão recorrido não nega as características e uso dos bens descritos pela Recorrente em seu laudo, mas apenas entende que o critério para legitimar o aproveitamento do crédito fiscal é a integração e contato físico do produto adquirido com o produto final (crédito físico).*

Encerra seu Recurso com o tópico final:

**DO PEDIDO.**

*Diante dos fundamentos postos acima, requer seja recebido e devidamente processado o presente Recurso*

*Voluntário, posto que preenchidos os seus requisitos legais, devendo ao final ser-lhe dado provimento para que seja reformado o acórdão recorrido e acatados os pedidos formulados pela Recorrente em sua Impugnação, com cancelamento do Auto de Infração em epígrafe.*

## VOTO VENCIDO

A atividade industrial é caracterizada pela transformação de um ou vários produtos, de forma que um novo surja ou resulte. Esta transformação pode ser determinada pela junção de 2 ou mais partes, pela alteração na característica original do produto de forma que sua finalidade seja alterada ou aperfeiçoada, pela alteração da sua apresentação, pelo seu fracionamento, enfim, por várias formas, sempre que resulte no surgimento de novo produto ou aperfeiçoamento do original.

Para que se atinja a meta de se produzir algo novo necessário se torna a aplicação de matérias, materiais, mão de obra e insumos outros que venham a lhe compor ou servir de meios para que ele surja. Não se pode, sob pena de negar a própria essência da industrialização, admitir que os materiais (matéria prima, matéria secundária, material de embalagem, energia, materiais outros indispesáveis) sejam segregados de forma que se venha a desconhecer a sua participação no processo produtivo.

Vale destacar o que dispõe o Decreto nº 1.598/77, quando tratamos de apuração de custos de produção:

*Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):*

*I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

*II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*

*III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*

*IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*

*V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.*

*Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º)*

Vale ainda destacar que a Contabilidade Brasileira está inserida no contexto internacional a às estas normas se submete. Desta forma citamos o CPC 16 (R1), ao convergir as Normas Internacionais de Contabilidade i IAS 2 (IASB):

*Custos de transformação 12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.*

No caso em lide, impossível seria se admitir que poder-se-ia extrair o minério do solo ou subsolo sem a utilização de ferramentas específicas, sem a utilização de meios de transporte do produto bruto da mina para o centro de processamento, ou mesmo sem a utilização de meios próprios para o seu peneiramento, quando, por ser uma atividade específica e caracterizada pelo desgaste em menos de um ano de uso de materiais aplicados, vejo como imprescindível admitir-se, como assim determina a legislação do Imposto de Renda e as próprios Normas Internacionais de Contabilidade, utilizar-se como base de custeio o que estas regras determinam.

Em consequência do reconhecimento acima, acato a decisão do STJ, no seu pronunciamento, já acima transcrito:

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

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

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

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

4. *A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes.*

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

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

7. *Agravo interno desprovido.*

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

Acato também o reconhecimento proferido por Juntas de Julgamento Fiscal deste CONSEF que da mesma forma se manifestaram.

Desta forma, convicto que os produtos utilizados no processo produtivo da Recorrente, são essenciais à sua atividade exploratória e que nele são consumidos, não podendo ser objeto de comercialização, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, julgando o Auto de Infração em apreço IMPROCEDENTE.

## VOTO VENCEDOR

Venho aqui discordar do voto do eminente Relator, pelas razões de direito a seguir expostas. O Auto de Infração em comento, lavrado contra a empresa Robert Bosch Ltda., que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativa à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. A alegação da autuada é de que tais créditos referem-se a produtos intermediários por ela utilizados em seu processo industrial.

É certo que o conceito de produto intermediário não é determinado, passando por diferenças de aplicações e circunstâncias próprias de cada atividade industrial. Como relacionados e explicados no próprio laudo, os materiais se constituem em martelo, barras de aço, correias, serra corte, alavanca, rolo, junta de vedação, palheta, anéis de vedação, raspador, ciclone, bica, bocal, tubulação, talhadeira, carretel, etc.

O Recorrente após fazer exposição doutrinária, alega que se constituem de produtos com papel

específico no processo de extração mineral, se consomem na sua atividade e, portanto, são produtos intermediários e que são destinados e essenciais à atividade do estabelecimento, de modo que não há como escapar da conclusão de serem produtos intermediários.

Contudo, entendo que tal conceito de produtos intermediários não se resume à simples aplicação de produtos em atividade fim da empresa, que sejam essenciais, e desgastados em sua atividade. É indiscutível que a essencialidade é um dos seus pré-requisitos, pois há de se admitir que não faria qualquer sentido a definição de produto intermediário sem o critério da essencialidade como pré-condição. Mas este critério isoladamente não basta para tal conceituação.

É fato que muitos itens utilizados num processo fabril tem alta relação de essencialidade, sem que necessariamente estejam vinculados ao conceito de produto intermediário, conforme podemos extrair de um item perfeitamente explicado pelo Recorrente no Recurso Voluntário, vez que não cabe aqui rebater um a um dos itens, mesmo porque todos se encontram no mesmo patamar de utilidade – como itens acessórios da linha auxiliar de produção de minério, sem contudo, ter participação no processo de forma a enquadrar-se como produtos intermediários. Vejamos como exemplo, o item abaixo, extraído do laudo do Recorrente.

- **Anéis de vedação: têm a função de vedarem o maquinário usado no processo de beneficiamento do minério. Os anéis impedem a passagem de líquidos, gases ou partículas sólidas de um local para o outro. Se desgastam por completo no processo;**

Ora, os materiais cujos créditos foram glosados, tendo como exemplo, os anéis de vedação, assim como um sem número de itens aplicados em processos industriais, como correias, serra corte, alavanca, rolo, junta de vedação, palheta, anéis de vedação, raspador, ciclone, bica, bocal, tubulação, talhadeira, carretel, etc., são componentes ou aditivos utilizados na manutenção das máquinas do ativo imobilizado e muitas vezes sequer entram em contato com o produto final fabricado.

Não podem jamais serem enquadrados como produtos intermediários, sem contudo desconsiderar o caráter essencial na manutenção do parque industrial. Quando se compra itens de manutenção do parque industrial, ou no caso da mineração, não se pode jamais enquadrar tais produtos no conceito de intermediários, sob pena de se desvirtuar totalmente o conceito de material de uso e consumo, que sem dúvida, abrange os itens empregados na manutenção rotineira das máquinas e implementos, que são itens do ativo imobilizado.

Assim, poderíamos acrescentar que além da essencialidade, os produtos intermediários devem ser também produtos específicos ao produto fabricado, ou seja, possuir relação de dependência entre o produto considerado e o produto final a ser produzido e assim, se tal produto somente se obtém com utilização daquele outro inserido no processo produtivo, então se trata de um produto específico; além disso, que sejam também empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, pois o largo entendimento jurisprudencial é o de que neste caso, não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste próprio da atividade fabril.

Assim foi o exemplo acima citado – anéis que se constituem em partes de reposição de máquinas e equipamentos. Tem caráter de essencialidade, pois se não forem trocados destroem equipamentos vitais para a atividade empresarial, contudo não tem relação de dependência com o produto final, o minério, pois anéis de vedação tem diversas utilidades industriais, e não apenas no campo de mineração e por fim, são empregados na condição de manutenção de partes e peças de máquinas, e o seu desgaste ocorre pela própria atividade fabril em linhas gerais, e não pelo contato com a matéria prima.

Os próprios itens do ativo têm vida limitada, pois se desgastam com o tempo de uso. Muitos ativos industriais como as tubulações de transporte de vapor, líquido, etc., também entram em contato com o produto final e se desgastam ao longo do tempo, mas não deixam de se constituir

em itens de ativo dada a característica primordial do item utilizado.

Grosso modo, o minério também é transportado em caçambas e vagões até a unidade industrial, e jamais poderíamos citar o desgaste destas caçambas e vagões que acabam sendo substituídos após determinado período de uso. Além disso, não se pode negar que as correias, bicas, bocais, etc., em processos industriais, fugindo totalmente ao conceito de “intermediários”, porque não “intermedia” a produção, apenas faz parte de equipamentos de reposição após tempo de uso, que no caso em espécie, nem sequer é curto, mas de tempo prolongado.

Não há que se falar aqui sequer em consumo de correias, visto que é parte de um ativo que se desgasta com o decurso de tempo e é substituído, assim como inúmeras peças de reposição do parque fabril. O próprio laudo indica que o tempo médio de vida dos itens relacionados alcançam um ano de uso, o que se enquadra no conceito contábil de bens do ativo.

Face ao exposto NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e mantendo a Decisão recorrida. Auto de Infração PROCEDENTE.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 217359.0012/17-0, lavrado contra **MAGNESITA MINERAÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$560.399,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** – Conselheiros(as): Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO VENCIDO** – Conselheiros(as): José Rosenvaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Elde Santos Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de outubro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS