

**A. I. Nº** - 217359.0012/17-0  
**AUTUADO** - MAGNESITA MINERAÇÃO S.A.  
**AUTUANTE** - ITAMAR GONDIM SOUZA  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 11/05/2018

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0054-03/18**

**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. Afastada a arguição de nulidade. Indeferido o pedido de perícia. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/07/17, exige 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 físico-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.

O autuado apresenta defesa às fls. 60 a 73, inicialmente ratificando a tempestividade da mesma, e fazendo um breve histórico da situação ora guerreada, a saber:

Explica que nos anos de 2014 e 2015 a sociedade Magnesita Refratários S/A adquiriu alguns bens considerados como intermediários à atividade exercida do seu estabelecimento, no qual é praticada a atividade de extração e beneficiamento de minérios de talco e Magnesita, e que aproveitou, assim, os créditos de ICMS decorrentes destas aquisições.

Aduz que em 30/12/2015, o estabelecimento em que os créditos foram registrados e aproveitados foi alienado à Magnesita Mineração S/A, ora Impugnante, e que por esta razão, a titularidade dos créditos foi alterada da Magnesita Refratários S/A para a Magnesita Mineração S/A.

Diz que o fisco entende que tais bens não dão direito ao crédito, por compreendê-los como sendo de uso e consumo, ou meras partes e peças de reposição de maquinário, motivo da autuação a qual glosou os créditos dos bens que, considera como insumos da atividade do estabelecimento.

Da Preliminar de Nulidade:

Argui a ausência de motivação sobre a utilização dos bens, questionados na autuação.

Diz que o Auto de Infração apenas afirma que a Impugnante infringiu a legislação tributária por ter se apropriado de créditos de ICMS de alguns bens indicados em planilha que acompanhou o lançamento, mas que o fiscal não explicita as razões pelas quais compreendeu que tais bens não são geradores do crédito, isto é, porque a seu ver tais bens não podem ser considerados como intermediários. Aduz que não há sequer uma descrição da utilização de cada um destes bens, falecendo a devida motivação do ato administrativo.

Acrescenta que a falha na fundamentação da autuação é causa de nulidade e dificulta (para não dizer que impede) o direito de defesa da Impugnante, porque não sabe as razões que levaram o fiscal a concluir que tais bens seriam de uso e consumo. Entendendo que o lançamento é genérico e que não é suficiente para glosar o crédito do imposto, cita o art. 142 do CTN, e transcreve o RE 599.194 do STF.

Reclama que não há sequer o registro da visita técnica do fiscal em que ele descrevesse as suas conclusões quanto à utilização de cada um dos bens. Assevera que uma visita de tal espécie deveria ser formalmente documentada, e transcreve o art. 196 do CTN, prescrevendo que todos os atos da fiscalização devem ser reduzidos a termo, bem como o art. 15, do RPAF/BA.

Alegando, ausente documento impresso, datilografado ou manuscrito que formalize nos autos da fiscalização a visita técnica, entende que deve ser declarada a nulidade da glosa que recaiu sobre bens tidos pela empresa como de uso e consumo.

Das Razões para o Cancelamento do Auto de Infração:

Discorre que o ICMS é um tributo plurifásico que visa alcançar o consumo tendo como principal característica a não-cumulatividade viabilizada pelo método de compensação “imposto contra imposto”, determinando a Constituição que o imposto deve ser apurado “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (art. 155, §2 I, b, CR/88).

Acrescenta que pelo texto constitucional, o valor incidente sobre as operações e prestações anteriores que componham o valor da operação ou prestação posterior tributada deve ser compensado, sob pena de uma cumulação de incidências.

Aduz que regulamentando a característica das operações anteriores cujo imposto incidente deve gerar créditos para a compensação (cf. art. 155, §2º, XII, ‘c’ da Constituição), a LC 87/96 determinou que todas as mercadorias que entrarem no estabelecimento para serem utilizados na sua atividade econômica geram créditos, e transcreve o art. 20.

Diz que 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).

Conclui, nos termos dos §§1º e 5º do art. 20 da LC 87/96, que 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 contribuirão de forma duradoura para o desempenho da sua atividade (ATIVO PERMANENTE).

Entende que 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).

Diante dessa alteração do cenário normativo, considera que não é mais dado à fiscalização insistir em uma interpretação restritiva do direito ao crédito do imposto, como se ainda estivesse em vigor o Convênio ICMS 66/88. Transcreve REsp 1486991/MT, do STJ, com o intuito de amparar sua argumentação.

Frisa que não está clamando aqui pelo crédito financeiro com base direta na Constituição, mas sim pelos créditos tais como regulados pela LC 87/96, em respeito ao núcleo mínimo da não-cumulatividade prevista na Constituição, que corresponde ao creditamento dos produtos que são consumidos DIRETAMENTE e de maneira ESSENCIAL ao processo produtivo e que é sob tais olhos que deve ser julgado o presente feito.

Assevera que ao contrário do que afirma o fiscal, os bens autuados, mais que meros componentes de máquinas, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto mineral extraído e beneficiado pela Impugnante, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Diz que o fisco adota o conceito restritivo para tais bens, entendendo que, para serem intermediários, devem se integrar ao produto final, o que não procede, como visto acima.

Alega que produtos intermediários são aqueles que, mesmo sem integrar o produto final na qualidade de matéria-prima, são imprescindíveis à atividade do estabelecimento.

Considera que o que importa é que o produto intermediário, ao dar entrada tributada no estabelecimento, o faz para ser consumido direta e integralmente no processo produtivo. Mesmo sem contato ou integração no produto final, seu custo é imediatamente absorvido, e integra o valor da futura operação tributada, ensejando o direito de crédito sob pena de cumulação.

Em seguida, visando amparar sua argumentação, explica que o estabelecimento autuado desenvolve atividade extrativa mineral das substâncias magnesita e talco e posterior beneficiamento das substâncias extraídas, em fases que podem ser assim descritas:

- 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”.

Traz um fluxograma de sua produção e ratifica que todos bens que deram origem à presente autuação foram adquiridos pela Impugnante para serem utilizados diretamente em todo o processo descrito, cada um desempenhando uma função essencial e indispensável ao exercício da sua atividade fim.

A Impugnante anexa, ainda, um Laudo Técnico (fls. 91/431) com todos os bens autuados, descrevendo pormenorizadamente as suas respectivas utilizações, ilustrando o laudo com as fotos dos materiais, visando demonstrar a essencialidade e desgaste destes bens no processo produtivo do estabelecimento.

Entende que se tomando como exemplo alguns destes bens – e agrupando-os por categorias e características semelhantes – é clarividente a sua classificação como produto intermediário porque atuam diretamente na atividade do estabelecimento da Impugnante. Afirma que sem eles é impossível o desenvolvimento da atividade minerária, e eles não têm qualquer outra função no estabelecimento da Impugnante senão viabilizar que tal atividade seja desenvolvida, no que descreve:

- **ROTORES:**

“A substância magnesita passa por um processo de sinterização realizado dentro dos Fornos SK (fornos de sinterização), por meio de combustão. Para tanto, é necessária a injeção de ar atmosférico dentro do forno, o que é feito pelo equipamento Soprador Aerzen. Os rotores é que permitem que este soprador funcione, dando-lhe energia cinética e dinâmica”;

- **ROLOS:**

“A substância magnesita passa por um processo de briquetagem, que consiste em fragmentá-lo até alcançar o tamanho adequado. Os rolos são usados justamente no acionamento das prensas de briquetagem, mantendo contato direto com o produto e se desgastando em aproximadamente 12 meses”;

- **JUNTAS E ANÉIS DE VEDAÇÃO:**

“Têm a função de vedarem o maquinário usado no processo de beneficiamento do minério, impedindo a passagem de líquidos, gases ou partículas sólidas de um local para o outro. Se desgastam por completo no processo”;

- **CORREIAS TRANSPORTADORAS:**

“Por meio delas que os minerais são transportados de uma máquina a outra. São verdadeiras “esteiras”, por onde passam os minérios que estão sendo deslocados. O contato direto com o produto é evidente, resultando em amplo e constante desgaste das correias”;

- **CHAPAS DE AÇO:**

“Atuam na fase de britagem, especificamente no equipamento britador, protegendo-o da danificação do mesmo pelo contato direto com o mineral. As chapas revestem os britadores e têm contato direto com o minério, protegendo a carcaça do britador. O desgaste das chapas é completo e ocorre justamente em virtude do contato com a substância extraída”;

- **BARRAS:**

“São usadas na etapa de britagem do minério. As barras integram o equipamento britador (responsável pela redução/quebra dos minerais) e se fixam aos rotores dos britadores. Elas funcionam como uma espécie de barreira que impede o material de se chocar com o rotor (minimiza os danos deste impacto) e preserva o mineral. Também sofrem desgaste contínuo”;

- **CANECAS/CAÇAMBAS:**

“usadas no transporte interno das substâncias minerais extraídas, através de elevadores. Parecem com uma caixa sem tampa, dentro das quais são carregados os minérios e levados para outro equipamento, dando continuidade ao processo de beneficiamento mineral”;

- TAMBORES PARA ELEVADOR:

“estes tambores são usados nos mesmos elevadores em que ficam as canecas de transporte. Eles fazem o momento de elevação das canecas, girando os elevadores para cima. Também se desgastam gradativamente”;

- ELEMENTOS FILTRANTES:

“são aplicados na etapa de flotação do minério, tendo como função promover a separação de líquidos e sólidos do produto. O fluxo do líquido provoca erosão nos filtros, resultando na perda total de suas dimensões e características originais”;

- MANDÍBULAS PARA BRITADORES:

“o britador é o equipamento responsável pela trituração do mineral e ele pode ser várias espécies (de mandíbula, giratório ou de rolos). O britador de mandíbula é parecido com a denteção animal, tendo uma parte dentada fixa e outra parte dentada móvel. São as mandíbulas que promovem a trituração efetiva dos minerais e, logicamente, sofrem bastante desgaste com o seu uso periódico”;

- MANTAS MAGNÉTICAS:

“usadas para vedar furos e evitar vazamentos nas tubulações e transportadores. Se desgastam gradativamente com o uso e perdem totalmente suas dimensões e características originais, motivo pelo qual são frequentemente substituídas”;

- MARTELOS E PALETAS DE MOINHOS:

“usados para micronização do tal. São eles que compõem o moinho que deixa o talco bem fino. Também sofrem desgaste pelo contato direto com o mineral”;

- TUBULAÇÕES DOS MOINHOS:

“são os tubos usados nos moinhos, promovendo a circulação dos minérios dentro dos moinhos”;

- PISTA DO TAMBOR:

“o minério é lavado em tambores, os quais contém rodas que o permitem rolar para realizar a lavagem. A pista do tambor tem como função justamente permitir a rolagem das rodas guias destes tambores. Portanto, tem função específica e direta no processo de beneficiamento mineral”;

- GERENCIADOR DE ENERGIA:

“atuam no controle de demanda e consumo de energia elétrica de toda a usina. Localizados próximos aos cubículos de distribuição de energia para todas as áreas”;

- TUBOS DE RAIOS-X:

“tubo/lâmpada utilizada no instrumento Espectrômetro de Fluorescência de Raios X, por meio do qual se realiza a análise química de matérias primas, produtos intermediários e produtos finais”;

- BOCAIS DE DESCARGA:

“são as pontas finais dos tubos por onde passam os minérios, que permitem a saída/descarga do mineral para outro lugar”;

- CICLONES:

“equipamento utilizado para separar sólidos de líquidos através de força centrífuga. Este bem sofre desgaste devido ao atrito provocado pelas partículas contidas no ar da exaustão que estão em alta velocidade”;

- TALHADEIRAS:

“é uma ferramenta de corte, com um lado pontiagudo e afiado feito para o corte. O outro lado é chanfrado e é chamado cabeça. Usadas tanto para cortar/quebrar materiais como para retirar excessos de material acumulados e pregados em outros lugares”;

- ÁCIDOS:

“usados para tratamento das águas que, por sua vez, são utilizadas na refrigeração do mineral”.

Aduzindo que mais detalhes sobre estes e todos os outros bens, além de verificáveis no laudo trazido, podem ser aferidos por perícia, volta a afirmar que todos os bens autuados são usados diretamente na atividade-fim do estabelecimento e como tal, não podem ser classificados como bens de uso e consumo.

Assevera que a questão não é nova para este Conselho que, em inúmeras oportunidades, já reconheceu que bens usados diretamente no processo de extração e beneficiamento mineral devem ser considerados como insumos.

Transcreve parte dos Acórdãos 2ª JF nº 0262-02/06 e 6ª JF nº 0029-06/14, com o fito de corroborar sua argumentação, e acrescenta que o primeiro tece, importante consideração sobre como distinguir bens de uso e consumo dos produtos intermediários, para o que deve ser considerado se a contabilização do mesmo é feita como custo de produção (caso em que deve ser considerado produto intermediário).

Ratifica que por terem natureza de produtos intermediários empregados diretamente no exercício da atividade fim da empresa, não se pode considerar a Impugnante como consumidora final de tais bens, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o tema.

DO PEDIDO DE PERÍCIA:

Ratifica que o laudo técnico elaborado pela própria Impugnante (fls. 91/431) demonstra claramente a utilização de cada um destes bens. Contudo, diz que caso a turma julgadora entenda pela insuficiência do referido laudo, deverá ser realizada perícia técnica de engenharia no estabelecimento da Autuada, nos termos do art. 5º, LV da Constituição e com fundamento no art. 123, §3º e art. 145 do RPAF, com a seguinte finalidade: a) descrever detalhadamente o processo produtivo e/ou as atividades desenvolvidas no estabelecimento; b) identificar todos os bens autuados; c) descrever como esses bens são aplicados no processo produtivo (usados na atividade fim) do estabelecimento.

Apresenta, os seguintes quesitos a serem respondidos pela perícia:

1. Poderia o Sr. perito descrever as atividades desenvolvidas no estabelecimento autuado?
2. Poderia o Sr. perito descrever as características de cada um dos bens autuados?
3. Qual a vida útil de cada um desses bens?
4. Em qual etapa do processo de extração mineral esses bens são aplicados?
5. Qual a aplicação desses bens nas respectivas etapas do extrativas minerais? Qual a função dos mesmos nesta atividade?
6. A ausência da aplicação desses bens implicaria alteração no processo extrativo mineral descrito no Quesito 1?
7. Finalmente, diante de todo o acima exposto, pode-se afirmar taxativamente que, do ponto de vista técnico, esses bens fazem parte da atividade preponderante do estabelecimento?

Acrescenta que dada a complexidade da perícia requer mais de uma especialidade, motivo pelo qual são indicados como assistentes técnicos da Impugnante, o Contador Guimarino da Silva Leite e como Assistente o Sr. Cassandro Freitas de Matos, todos com endereço profissional no estabelecimento autuado.

Por fim, requer seja declarada a nulidade do lançamento e, no mérito, se a tanto se chegar, julgar improcedente o lançamento para reconhecer a natureza dos insumos (produtos intermediários), objeto da autuação e, por consequência, declarando-se o direito ao creditamento do ICMS nas operações autuadas.

Ao prestar a informação fiscal (fls. 436 a 483), o autuante inicialmente diz que a Impugnante trata de forma bastante superficial a questão da aquisição dos ativos da Magnesita Refratários, ocorrida em 01/02/2016, onde tenta fazer crer que tudo se fez novo a partir da data de sucessão, como se os créditos escriturados nos saldos do Registro 1.200 do SPED Fiscal fossem líquidos e certos, não importando a origem de sua escrituração pela empresa sucedida: Magnesita Refratários. Esclarece que a origem da apropriação indevida desses créditos se deu entre Janeiro de 2014 a 31/12/2015, que a sucessora foi intimada em 13/06/2017 a proceder o estorno dos mesmos, porém como resposta informou em 06/07/2017, pelo Sr. Guimarino Leite, Contador de ambas empresas, que: “ O crédito indevido de material de uso e consumo 2014 e 2015 – R\$ 560.399,65 foi objeto de defesa, motivo pelo qual não foi estornado na escrita fiscal.”

Informa que Lavratura do presente auto de infração é fruto de uma ação fiscal iniciada na Magnesita Refratários S/A em 26/04/2016, a fim de fiscalizar os exercícios de 2014 e 2015, mas que no mesmo semestre em que foi desenvolvida a ação fiscal, mais precisamente dois meses antes, em 26/02/2016, a empresa Auditada foi sucedida pela Magnesita Mineração S/A, sendo que esta recebeu os referidos créditos indevidos em transferência, foi intimada para proceder o estorno e respondeu negativamente, ensejando a autuação.

Explica que se trata da responsabilidade dos sucessores, conforme estabelece o artigo 129 do CTN, onde fica estabelecida a responsabilidade tributária por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição, e aos constituídos posteriormente, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data da sucessão.

Aduz que está efetivamente demonstrado que o presente crédito reclamado estava em curso de constituição quando ocorreu a Aquisição da Magnesita Refratários S/A pela Magnesita Mineração S/A. Acrescenta que a Empresa sucedida foi intimada a estornar os créditos indevidos, não o fez, foi multada através do A.I. 217359002/16-7 (Multa de 60%), ato contínuo, foi adquirida pela Magnesita Mineração S/A que recepcionou em transferência os ditos créditos indevidos, sendo intimada também a estornar, e não o fazendo ensejou a lavratura do presente auto de Infração.

Rebate as preliminares suscitadas pelo autuado, afirmando que houve Visita técnica no dia 10/05/2016, e que há registro da realização da mesma, sendo acompanhada pelo Procurador da empresa, Sr. Guimarino Leite. Relata que o Termo de Visita consiste em uma planilha onde consta: Código do item, Descrição, Tipo, Local de Utilização e Função, e que na visita a planta industrial identificou e fotografou cada item dos bens indicados na planilha, anotando o local onde o bem estava sendo utilizado e qual sua função no processo produtivo.

Menciona que as razões pelas quais compreendeu que os bens seriam de uso e consumo estão explicitadas nas colunas “Local de Utilização” e “Função” de cada um desses bens no processo produtivo, informações essas passadas e atestadas na referida visita pelo Preposto Responsável pela parte fiscal da empresa, acompanhado pelo Engenheiro de Produção.

Afirma que os bens, objetos da autuação, foram empregados no processo produtivo na condição de bens destinados a consumo final e que estão descritos no demonstrativo às fls. 08 a 54.

Explica que aqueles produtos que se caracterizam como Matéria Prima e Materiais Secundários, não foram objetos da autuação, remanesceram, em sua maior parte, aqueles que efetivamente são peças de reposição dos equipamentos utilizados na linha de produção, como por exemplo: Martelo, Barras de aço, Correias Transportadoras, Perfil de aço, Eletrodo Solda, Rolamento, Tampão de aço, Chapa de aço, Rotor, Cone, Haste, Serra Corte, etc., que não são empregados no processo produtivo da Magnesita na condição de Matéria Prima, Materiais Intermediários ou de Embalagem, como quer fazer crer o Impugnante.

A seguir, o autuante transcreve a conceituação do que seja: Matéria Prima, Produto Intermediário e Peças de Reposição para equipamentos industriais, da seguinte forma:

**Matéria Prima:** É, em geral, toda a substância com que se fabrica alguma coisa e da qual é obrigatoriamente parte integrante. Exemplos: o minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa; o calcário, na industrialização do cimento, parte integrante do novo produto cimento; o bambu ou o eucalipto, na indústria de celulose, integrantes do novo produto - papel, etc.

**Produto Intermediário:** Produto Intermediário (assim denominado porque proveniente de indústria intermediária própria ou não) é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas) - o automóvel e o mobiliário; a cola, ainda na marcenaria, que, muito embora alterada em sua estrutura intrínseca, vai integrar o novo produto - mobiliário.

**Peça de reposição de máquinas e equipamentos:** As peças ou componentes de reposição são todas as partes indivisíveis necessárias ao uso do equipamento.

Diante da análise desses conceitos, diz que é possível traduzir perfeitamente a intenção do legislador quanto aos elementos que se caracterizam como insumos (geram direito a crédito) e aqueles que são bens de uso e consumo (devem ser contabilizados como despesa).

Transcreve o art. 309, caput e inciso I, “b”, do RICMS/BA, indagando se os produtos elencados na planilha da autuação e demonstrados na defesa (fls. 66 a 69) motivos da presente autuação, são: matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, ou simplesmente Peças de Reposição dos equipamentos instalados na Magnesita Mineração S/A.

Afirma, então, que os referidos bens não se enquadram nos elementos geradores de crédito descritos no dispositivo legal acima mencionado, pois não são produtos intermediários como quer fazer crer a Impugnante, já que na verdade são peças de máquinas e equipamentos industriais.

Quanto à alegação defensiva sobre a não-cumulatividade do imposto, aduz que a utilização de créditos relativos ao processo industrial está relacionada com matérias-primas e produtos intermediários, condicionado a que os mesmos sejam consumidos no processo industrial, na condição de elementos indispensáveis à sua produção e cuja saída do produto final seja tributada, conforme definido no artigo 20, da Lei Complementar 87/96, e que o autuado, em sua peça de defesa, quer dar uma interpretação ampla e fora de contexto.

Assevera que o autuado não observou que essa interpretação ampla e irrestrita de utilização de crédito de todas as mercadorias, inclusive aquelas destinadas a uso e consumo, só será possível a partir de 1º de janeiro de 2020, conforme o disposto no artigo 33, da mesma Lei Complementar já citada.

Conclui que no presente caso, o contribuinte se utilizou de crédito referente a materiais de uso e consumo, qual seja, peças de reposição de equipamentos e máquinas que integram a planta industrial, conforme demonstrado no próprio laudo apensado à defesa folhas às fls. 91 a 431.

Alega que o impugnante conceitua produto intermediário de forma confusa e contraditória, visando amparar sua tese, mas que resta evidente que os bens autuados não se enquadram na condição de materiais intermediários, pois os mesmos não são consumidos no processo industrial, nem compõem ou integram a estrutura físico-química do novo produto, pois são apenas peças de partes das máquinas e equipamentos, adquiridos para uso e consumo final.

Visando, ainda, confrontar o entendimento sobre os bens contestados na defesa, e para comprovar que de fato são peças de reposição, o autuado descreve os mesmos da forma abaixo, conforme o laudo que compõe sua informação fiscal:



ANÉIS – “Verifique-se uma foto ilustrativa do anel de vedação. Nada mais é que uma peça de reposição de uma bomba, não se caracteriza como Matéria Prima ou Material Intermediário, é peça de um equipamento que sofre o desgaste natural de sua utilização, tem sua reposição normal devido ao uso”;

BARRAS – “Verifique-se fotos ilustrativas dos vários tipos de barras de aço, o uso das mesmas não se resume apenas a descrição acima elas são de tipos variados e compõem muitos equipamentos a exemplo”;

BARRA REDONDA – “Na visita a Fábrica, o Engenheiro Responsável nos informou que essas barras servem para fabricação do eixo do britador primário, vide Termo de Visita à Fábrica, folhas 05. Portanto, trata-se de uma peça de reposição do britador”;

BARRA DEFLETORA DO BRITADOR HAZEMAG – “Essa barra é uma peça do Britador, e tem como função minimizar o impacto do material com o rotor do mesmo, verifique que no próprio laudo produzido pela Impugnante ela descreve como “ esta barra sofre grandes impactos durante a britagem, há o risco que esta peça se quebre ou se desgaste”, note que o técnico que elaborou o laudo se refere a uma PEÇA do equipamento, portanto material de uso e consumo”;

BARRA FIXA – “É uma peça que fica fixa a um rotor que gira em alta velocidade. Note que o técnico que elaborou o laudo se refere a uma PEÇA do equipamento, portanto material de uso e consumo”;

BARRAS DE IMPACTO – “São peças fixadas a um rotor que gira em alta velocidade. Note que o técnico que elaborou o laudo, em todas elas, se refere como PEÇA”;

CAÇAMBA PARA ELEVADOR DE CANECAS – “O equipamento não é nada mais que um elevador para transportar o produto, as canecas são caixas nas quais o produto é transportado. Como se pode verificar não se trata de Matéria prima ou produto intermediário, portanto, material de uso e consumo”;

CHAPAS DE AÇO – “Existem vários tipos de chapas de aço, essas peças fazem parte do britador e tem como função evitar que a carcaça do mesmo se danifique. Não se trata de Matéria Prima, Material secundário ou embalagem, não pode ter outra classificação que não seja material de uso e consumo”;

CORREIAS TRANSPORTADORAS – “Essas correias têm a função meramente de fazer o transporte dos produtos dentro da planta industrial, não se integram aos mesmos, é como se o transporte fosse efetuado por um caminhão tipo caçamba por exemplo, como essa seria classificada? Assim, entendemos que não se trata de Matéria Prima, Material secundário ou embalagem, não pode ter outra classificação que não seja peça de reposição do equipamento transportador, portanto, material de uso e consumo”;

ELEMENTOS FILTRANTES – “Trata-se de um filtro de tecido, cuja função é separar as partículas sólidas no processo de flotação, Não se integra ao produto, não se trata de Matéria Prima, Material secundário ou embalagem, não pode ter outra classificação que não seja peça de reposição do equipamento de filtragem no processo de flotação, portanto, material de uso e consumo”

MANDÍBULA PARA BRITADOR – “Como o próprio Técnico atesta no laudo “ é uma peça aplicada em britadores”, Não se integra ao produto, não se trata de Matéria Prima, Material secundário ou embalagem, não pode ter outra classificação que não seja peça de reposição do equipamento Britador, portanto, material de uso e consumo”;

MANTA MAGNÉTICA – “Essa manta é aplicada para vedação de furos, a fim de sanar vazamentos em tubulações. Típico material de uso e consumo, pois não é Matéria Prima nem Material secundário”;

MARTELO E PALETAS DE MOINHOS – “São peças que compõem o moinho, elas tem a função de micronizar e classificar o talco, não se integram ao produto, não se trata de Matéria Prima,

Material secundário ou embalagem, não pode ter outra classificação que não seja peça de reposição do Moinho Raymond, portanto, material de uso e consumo”.

TUBULAÇÃO DOS MOINHOS – “Nada mais que uma rede de tubos (dutos), não se integram ao produto, não se trata de Matéria Prima, Material secundário ou embalagem”;

GERENCIADOR DE ENERGIA – “O próprio nome já define com exatidão do que se trata, é um equipamento que faz a interface entre os medidores de energia e a rede de distribuição interna da planta industrial, sua função é controlar a demanda e consumo de energia elétrica. Não se trata de Matéria Prima ou Material secundário”;

TUBOS DE RAIOS X – “Trata-se de uma peça do equipamento de raio X denominado Espectrômetro de Fluorescência de Raios X, onde se realiza a análise química de matérias primas, em verdade trata-se da lâmpada do equipamento, portanto, peça de reposição, material de uso e consumo”;

BOCAIS DE DESCARGA – “Como o próprio Técnico define no laudo, trata-se de uma peça do forno por onde o produto é descarregado. Não se trata de Matéria Prima ou Material secundário”;

CICLONES – “São peças do forno, tem a função de classificar o material particulado na exaustão dos fornos, o Técnico classifica no laudo como uma peça do forno. Não se trata de Matéria Prima, Material secundário ou embalagem, não pode ter outra classificação que não seja peça de reposição dos Fornos, material de uso e consumo”;

TALHADEIRAS – “A sua função é de ferramenta de demolição dos tijolos refratários durante a reforma dos fornos. Não se trata de Matéria Prima, Material secundário ou embalagem, é uma ferramenta, não pode ter outra classificação que não seja, material de uso e consumo”;

ÁCIDOS – “Utilizado no tratamento de água, material de uso e consumo”.

Quanto ao acórdão mencionado na peça defensiva (2ª JF nº 0262-02/06), expõe que o autuado deixou de citar que na Ementa está ressalvado que o crédito fiscal devido é aquele oriundo das operações de compras de produtos utilizados diretamente nas operações extrativas, e que não é essa a motivação da presente autuação. Afirma que o crédito utilizado nas operações de compras de produtos e insumos utilizados diretamente na extração foram preservados, e que não basta contabilizar qualquer bem como custo de produção para que este seja sacramentado como produto intermediário.

Ao final, diante dos Laudos Técnicos apresentados, considera desnecessária a perícia solicitada pelo autuado, entendendo que os elementos probatórios constantes dos autos são robustos e suficientes para elucidar a compreensão dos fatos, e pede a manutenção total da autuação.

## 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 extrativo 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 subseqüentes 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2173590012/17-0**, lavrado contra **MAGNESITA MINERAÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o autuado 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2018.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA