

PROCESSO - A. I. N° 206900.0001/18-8
RECORRENTE - INTERCEMENT BRASIL S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2^a JJF n° 0038-02/19
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/09/2020

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0133-12/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DO ATIVO PERMANENTE. Em qualquer manual de Direito Civil, se aprende que os bens imóveis por acesso física são aqueles que foram incorporados pelo homem de forma permanente ao solo, como por exemplo, as construções erguidas, que não podem ser retiradas sem destruição ou modificação. O art. 310, VII do RICMS/2012 (*aquisição de itens destinados à construção de imóveis por acesso física*), é suficientemente claro quanto à vedação do crédito fiscal para tal finalidade. Mantida a decisão recorrida. Infração 1 procedente. Mantida a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Os itens martelo e corpos moedores tem atuação intrínseca, essencial, e específica, e fazem jus ao crédito fiscal, e os demais itens, que constituem a maioria nas infrações 2 e 3 do lançamento (correias, esteiras, mancais, pinhão, lonas, parafusos, placas, parafusos, grelhas, mangas, disjuntores), são produtos característicos de manutenção industrial, que como já largamente fundamentado em inúmeras decisões administrativas, não podem ser utilizados como elementos de crédito fiscal, dada as funções notórias de itens de reposição, que embora essenciais, não possuem feição de especificidade nem condição intrínseca à produção. Modificada a Decisão recorrida. Negada a preliminar de nulidade. Recurso PARCIALMENTE PROVÍDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente, de Recurso Voluntário (fls. 254/81) interposto em face de julgamento em Primeira Instância deste Conselho de Fazenda que decidiu pela Procedência do Auto de Infração em lide, lavrado em 28.03.2012 no valor histórico de R\$873.309,06 decorrente da falta de pagamento de imposto, conforme infrações abaixo descritas.

INFRAÇÃO 01 – 01.02.01 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento por incluir no CIAP – CONTROLE DE CRÉDITOS DO ICMS DO ATIVO IMOBILIZADO, materiais, equipamentos e bens diversos que por sua natureza e características, foram utilizados na construção e ou modernização da estrutura física como parte integrante ao imóvel, caracterizando-se como aquisição de bens imóveis por acesso física, portanto, vedado a utilização de créditos fiscais na forma do artigo 310, inciso VII do Decreto 13.780/12 – RICMS/BA, no período de maio a dezembro de 2015, janeiro a novembro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017, exigindo o ICMS no valor de R\$273.654,61, acrescido de multa de 60% prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 30, inciso III da Lei nº 7.014/96 c/c art. 310, inciso VII do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 02 – 01.02.02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de material

para uso e consumo do estabelecimento, tudo em conformidade com o DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS INDEVIDOS NAS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO – ANEXO B, no período de fevereiro a dezembro de 2016, fevereiro a junho e setembro a dezembro de 2017, exigindo o ICMS no valor de R\$268.681,35, acrescido de multa de 60% prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 29, §1º, inciso II e art. 53, inciso III da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 03 – 06.02.01 – Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, tudo em conformidade com o DEMONSTRATIVO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DEVIDO NAS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO – ANEXO C, no período de fevereiro a dezembro de 2016 e fevereiro a dezembro de 2017, exigindo o ICMS no valor de R\$330.973,10, acrescido de multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, §4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/2012.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 120 a 148, e após a informação fiscal dos autuantes às fls. 217/26, o auto foi julgado Procedente conforme voto abaixo transrito:

VOTO

O auto de infração em lide, contém três infrações arrolada pelos autuantes referentes a utilização de crédito fiscal e falta de recolhimento do ICMS – Diferencial de Alíquotas, conforme relatado.

Preliminarmente a autuada alega que a autuação não merece prosperar, pelos frágeis fundamentos contidos nas descrições fáticas e que deve ser considerada inválida por falta de fundamentação e motivação, cuja ausência ocasiona verdadeira ofensa ao direito de defesa. O autuado afirma que a fiscalização não analisou com o devido cuidado a atividade desempenhada o que levaria à conclusão acerca da legalidade dos créditos glosados.

Compulsando os autos, verifico que o lançamento em análise foi efetuado em observância as formalidades legais, contendo a descrição clara e precisa da irregularidade apurada e indicação expressa dos dispositivos legais infringidos e da penalidade aplicada, ou seja, todos os requisitos formais e materiais necessários para o lançamento previstos no RPAF/99, foram atendidos. Não há negligência dos autuantes na fundamentação das acusações nem falta de exposição dos motivos que comprometa a eficácia da exação fiscal, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os princípios jurídicos que autorizaram a sua prática.

Por outro lado, os demonstrativos elaborados durante os trabalhos de auditoria, claramente identificam a infração, posto que se encontram identificados todos os documentos fiscais e demais elementos pertinentes ao levantamento que geraram o lançamento. Desta forma, não existe nos autos vício formal que o macule.

Destarte, afasto a preliminar de nulidade, pois não há justificativas válidas para as alegações da defesa, tampouco vislumbro qualquer cerceamento do direito de defesa.

Ultrapassadas as questões preliminares, no mérito a infração 01 se refere a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento, assim apurou os os autuantes.

A empresa autuada ao se defender, aduz que os créditos foram utilizados em consonância com a legislação, posto que os valores creditados decorreram da aquisição de estruturas de galpão pré-montado, efetivamente utilizadas em seu processo produtivo, tratando-se de item a ser classificado como ativo não-circulante, que consiste em um bem adquirido para ser utilizado em longo prazo.

Apresenta fotos do equipamento para demonstrar que a estrutura foi utilizada para a montagem de um galpão, destinada a abrigar o ensacamento do cimento, concluindo assim que as estruturas são empregadas na atividade-fim da empresa em seu processo produtivo.

Os autuantes em sede da informação fiscal, atestam que os créditos glosados se refere a bens que foram incorporados a estrutura do prédio da fábrica de forma permanente, estando estes fixados ao solo por bases sólidas de concreto armado, da mesma forma que está incorporado ao prédio telhados e coberturas que, se removidos causará danos as suas formas e objetivos originais.

Resta, portanto, caracterizado que os créditos considerados indevidamente utilizados pela autuada em afronta ao que dispõe o art. 310, inciso VII do RICMS/2012 é proveniente da aquisição da estrutura do galpão pré-montado, admitido pela própria autuada.

O art. 310, inciso VII do RICMS/2012, estabelece:

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

VII - destinados à construção de imóveis por acessão física;

Dos fatos relatados e documentos acostados aos autos, resta demonstrado que a exigência refere-se a créditos decorrentes das aquisições destinadas a montagem de um galpão. Portanto, um equipamento incorporado ao estabelecimento por acessão física, que para servir aos objetivos a que se destina, necessariamente perde a sua mobilidade, fato que pode-se verificar pela descrição dos autuantes e pelas fotografias anexadas pela própria defesa.

Fica evidente que o galpão não pode ser considerado bem do ativo immobilizado para efeito de manutenção do crédito do ICMS, pois não se trata de bem móvel destinado à manutenção das atividades do estabelecimento, e sim de um equipamento incorporado ao estabelecimento por acessão física.

O Código Civil – Lei nº 10.406, de 10/01/2002, define nos artigos 79 a 81 o conceito legal de bens imóveis, in verbis.

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II - o direito à sucessão aberta.

Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:

I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local;

II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.

Portanto, os bens imóveis, conforme definição legal são aqueles que não podem ser removidos sem perder as suas características/essências. Pode-se didaticamente dividir os bens imóveis em três categorias: por natureza, por acessão física, por fim, acesso intelectual, onde os bens imóveis por acessão física: “são bens que o homem incorpora permanentemente ao solo”, conforme define Cesar Fiúza (Direito Civil: Curso Completo. Belo Horizonte: Del Rey, 2004) a exemplo das construções.

O objeto da autuação está relacionado a aquisição de estruturas metálicas para construção do galpão que se incorporou depois da montagem no estabelecimento da autuada, coincidindo com o conceito constante do inciso VII do art. 310 do RICMS/2012, por se tratarem de mercadorias entradas no estabelecimento destinadas à construção de imóveis por acessão física.

Desta forma, resta concluir que a entrada das mercadorias que deram origem aos créditos fiscais, objeto da autuação, na infração 01, se encontram fora do campo de incidência do ICMS, visto que o conceito de bem do ativo, ou mesmo de mercadoria, para fins de creditamento do imposto, pressupõe necessariamente um bem móvel.

Nesse sentido, os equipamentos, materiais e bens diversos que serão aplicados na construção, incorporando-se à sua estrutura física como parte inerente à própria construção incluindo vigas, pilares, telhas, coberturas, estruturas pré-moldadas, dentre outras, são considerados como bens imóveis por acessão física, visto que sua vinculação direta é com a própria edificação na qual se incorporam, por vontade do homem que a promove de forma intencional.

Os argumentos defensivos de que estruturas metálicas que originaram os créditos glosados devem ser caracterizadas como ativo não-circulante, pois, são utilizadas no processo produtivo da autuada e estão sujeitas a incidência do ICMS, não podem ser considerados válidos.

Portanto, considero subsistente a infração 01.

As infrações 02 e 03 são correlacionadas, a 02 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, enquanto a 03 da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, respectivamente.

A defesa argui que os bens indicados nos anexos B e C do auto de infração são utilizados no processo produtivo da empresa, cujo direito ao crédito do ICMS em relação às entradas de mercadorias e bens atrelados às atividades do estabelecimento e que estejam vinculados a operações posteriores tributadas, consoante art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal e os artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/1996.

Na informação fiscal os autuantes asseguram que os itens relacionados nos anexos B e C, são partes e peças e ou, componentes de máquinas que se desgastam durante o uso, sendo necessariamente substituídas. São bens que não têm relação direta com a composição do produto, desta forma, se enquadram no conceito de manutenção e proteção dos equipamentos, e, portanto, sem direito a crédito fiscal, e ainda, sujeito ao pagamento da diferença de alíquotas.

Devido a pequena abordagem sobre os tópicos técnicos-operacionais acerca das mercadorias relacionadas, a discussão se restringiu ao aspecto jurídico quanto à possibilidade de manutenção ou não dos créditos fiscais decorrente das operações de aquisição de itens tidos como de uso e consumo ou ativo imobilizado pelos autuantes e considerados pela autuada como “bens indubitavelmente utilizados no processo produtivo”, ou seja produtos intermediários, mesma discussão cabe para a exigência do diferencial de alíquotas para tais itens.

Apesar do entendimento da autuada de que as mercadorias alcançadas pela autuação são utilizadas como matérias primas ou produtos intermediários, indispensáveis à produção industrial, o que possibilita o creditamento dos valores destacados nos documentos fiscais de aquisição e a desobrigaria do recolhimento do ICMS-Diferencial de alíquotas, o fisco assim não entende.

Os autuantes discriminaram nos Demonstrativos B e C os itens sobre os quais recaiu a cobrança. Na informação fiscal foi esclarecido que todas as mercadorias não se agregam aos produtos CIMENTO CPII F, CIMENTO CPII Z, CALCÁRIO ACABADO, FARINHA MOAGEM CRU e CLINQUER, portanto, não podem ser considerados materiais intermediários.

O anexo B de fls. 67 a 80 lista os materiais considerados na autuação cuja aquisição geraram crédito fiscal que não poderia ter sido utilizado pelo autuado em razão da vedação expressa no RICMS/2012.

A autuada não comprova que os itens arrolados nos Anexos B e C não são destinados ao uso e consumo do estabelecimento industrial. É importante ressaltar que o conhecimento e elementos probantes das características emprego e uso dos citados itens é de poder da autuada.

Registro que apesar da assertiva da defesa que “elaborará um laudo técnico com as informações necessárias e complementares ao seu processo produtivo, onde descreverá o emprego de todos os bens.”, transcorrido o período entre a apresentação da defesa e inclusão do processo em pauta para julgamento, este laudo não foi apresentado.

No propósito de caracterizar os itens constantes dos supracitados anexos como insumos, porquanto não se dê o imediato exaurimento da mercadoria empregada no processo industrial, cita a título de exemplo três itens, atribuindo-lhes características que não conduz à conclusão de que não se tratam itens de uso e consumo no processo industrial.

Cabe ainda salientar que as imagens anexadas na defesa, relativas aos exemplos citados, após exame cuidadoso, verifica-se que as mesmas correspondem aos equipamentos onde os itens são aplicados e não aos itens propriamente ditos.

Assim sendo não como atribuir a tais itens os atributos para classificá-los como itens que integram o produto industrial.

Segue tabela contendo os argumentos referentes aos itens exemplificados na defesa às fls. 143 a 145.

PRODUTO	JUSTIFICATIVA	IMAGEM APRESENTADA
ROTOR OEM HOWDEN L4N 3005.04.01 SBL6T	aplicado no exaustor de moinho de cru e necessário ao processo produtivo	moinho de cru
CALHA, DES CAF-441-M-0523	aplicado no resfriador de clinquer	resfriador de clinquer
CORRETRA EA 4LO 72 1/4 PN2200 MER	aplicado no transportador de correia	transportador de correias

Concluo dessa forma que os itens arrolados nos anexos B e C, embora participem do processo industrial não integram o produto final, sendo considerados materiais e uso ou consumo.

O art. 29, §1º, inciso II da Lei nº 7.014/96 prevê o direito ao crédito fiscal a partir de 1º de novembro de 1996, sendo que tratando-se de mercadorias ou bens, destinados ao ativo permanente do estabelecimento e respectivos serviços de transporte, o direito ao crédito fiscal somente será permitido a partir de 1º de janeiro de 2020, conforme o art. 33, inciso I da LC 87/96.

A infração 03 se refere à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, conforme itens relacionados no ANEXO C às fls. 90 a 100.

Ressalto que a Lei nº 7.014/96 prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente no seu art. 4º, inciso XV.

Diante do exposto, considero subsistentes as infrações 02 e 03.

Ao apreciar a alegação defensiva do caráter confiscatório da multa de 60%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista na Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não podem ser apreciadas por este órgão julgador por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Também não pode ser acatado o pedido de exclusão ou redução da multa, visto que a penalidade imposta está vinculada à infração cometida, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, consoante o art. 158 do mesmo diploma legal, onde permite a redução ou cancelamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.

Quanto ao pedido para que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhadas para endereço do advogado indicado, informo não existir óbice para o seu cumprimento. No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Processo Administrativo Fiscal, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do RPAF/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.

Pelo exposto, voto pela PROCEDENCIA do Auto de Infração.

Às fls. 254/84, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário, com as razões adiante colocadas, em resumo.

Que é diferente do que faz crer os d. julgadores *a quo*, pois as descrições fáticas demonstram que a d. Fiscalização não analisou com o devido cuidado a atividade desempenhada pela Recorrente, cujo procedimento, indubitavelmente, levaria à conclusão acerca da legalidade dos créditos glosados. E, mais do que isso, não foram expostas as razões pelas quais as mercadorias adquiridas pela Recorrente não se prestariam para apropriação de créditos de ICMS. Explica-se.

A Recorrente dedica-se, dentre outras atividades, à exploração, extração, beneficiamento e comercialização de minerais, além da industrialização e comercialização de insumos, aditivos e componentes do cimento, tudo em conformidade com seu objeto social (**Doc. 02 da Impugnação**).

Atestando o exposto, verifica-se que a Recorrente indicou em sua Classificação Nacional de Atividades Econômica (“CNAE”) a atividade de “Fabricação de Cimentos” (**Doc. 03 da Impugnação**). Veja:

NÚMERO DE INSCRIÇÃO 62.258.884/0145-10 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 12/08/2014
NOME EMPRESARIAL INTERCEMENT BRASIL S.A.		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****		PORTO DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 23.20-6-00 - Fabricação de cimento		

Tais informações, aliadas a uma análise cuidadosa da atividade desenvolvida pela Recorrente, impediria a glosa efetuada pela d. Fiscalização, na medida em que os débitos ora questionados são oriundos do equivocado entendimento da d. Fiscalização de que as mercadorias adquiridas pela Recorrente, cujos créditos foram glosados, não foram aplicadas em seu processo produtivo.

Dessa maneira, a autuação ora questionada deverá ser cancelada pela sua clara ausência de fundamentação, pois a d. Fiscalização não apresentou nenhum fundamento técnico para a glosa dos créditos utilizados pela Recorrente, apenas expondo-os em parcas descrições e anexos.

Ademais, todos os créditos utilizados pela Recorrente referem-se a bens efetivamente empregados em seu processo produtivo, de modo que as glosas efetuadas pela d. Fiscalização são manifestamente inválidas.

DESCRÍÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE.

Como adiantado, o cerne da discussão travada no presente feito tratada aplicação dos bens que ensejaram os créditos glosados no processo produtivo da Recorrente. Diante disso, para melhor visualização de suas alegações, a Recorrente pede vênia para repisar breves considerações sobre seu processo produtivo, já expostas em sede de Impugnação.

Inicialmente, pontua-se que o estabelecimento autuado da Recorrente comercializa os seguintes

produtos, já discriminados por sua NCM e a respectiva descrição:

PRODUTO	NCM	DESCRIÇÃO
CIMENTO CPII F	25232910	Cimento comum
CIMENTO CPII Z	25232910	Cimento comum
CALCÁRIO ACABADO	25171000	Calhaus, cascalho, pedras britadas, dos tipos geralmente usados em concreto ou para empedramento de estradas, de vias férreas ou outros balastros, seixos rolados e sílex, mesmo tratados termicamente
FARINHA MOAGEM CRU	38249079	Outros
CLINQUER	25231000	- Cimentos não pulverizados, denominados <i>clinkers</i>

Dirimindo quaisquer dúvidas, constata-se que tais informações são condizentes com suas notas fiscais (vide **Doc. 04 da Impugnação**). Exemplificativamente, confira-se a Nota Fiscal nº 119.497, emitida em 02/03/2017:

DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS		
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH
000000000000000000001298	CP II-Z-32 RS CIMPOR USO GERAL SACO 50KG Sujeito a ICMS e Sub.Trib. Aliquota de Ipi reduzida a zero conforme Decreto 7879 de 27/12/2012 PIS:R\$ 98,47 COFINS:R\$ 453,57 pICMSSt=18,00% BcICMSSt=7.161,60 vICMSSt=214,85	25232910

Pois bem. O processo produtivo da Recorrente pode ser descrito em sete passos quais sejam:

1. EXTRAÇÃO DE CALCÁRIO E ARGILA: o calcário, principal matéria-prima para fabricação do cimento, é retirado da mina.
2. BRITAGEM: o calcário é transportado da mina até um britador, equipamento cuja finalidade é reduzir o tamanho da rocha.
3. MOAGEM: o calcário, juntamente com os demais materiais, passa por um sistema de dosagem controlada, e é introduzido no moinho.
4. HOMOGENEIZAÇÃO: a farinha produzida pelos moinhos é estocada em silos dotados de um sistema de homogeneização.
5. FABRICAÇÃO DE CLINQUER: a farinha sofre um processo térmico controlado para obtenção de um subproduto denominado clinquer.
6. MOAGEM DE CIMENTO: o clinquer, juntamente com o gesso e outros aditivos, são moídos finamente para obtenção do cimento. O principal componente do cimento é o clinquer, responsável pelas características de resistência. Após ser moído, o cimento é estocado em silos.
7. ENSAQUE E EXPEDIÇÃO: O cimento é extraído dos silos de estocagem e introduzido na ensacadeira, onde é acondicionado em sacos de 50kg, e carregado em caminhões para ser expedido ao mercado.

Feitas tais considerações, passar-se-á a analisar a ilegalidade das glosas efetuadas, diante da nítida aplicação dos bens que originaram os créditos no processo produtivo da Recorrente. Embora o d. julgador *a quo* tenha afastado a preliminar de nulidade suscitada pela ora Recorrente, com base na suposta adequação dos fundamentos da d. Fiscalização, fato é que não houve a devida indicação de quais seriam tais fundamentos.

Com o devido respeito, resta evidente a nulidade da autuação fiscal, pois nem mesmo a respeitável decisão *a quo* pôde descrever os elementos específicos e factuais que justificam a autuação.

Senão vejamos. O d. julgador *a quo* foi categórico ao declarar que não há vício de fundamentação da autuação pois “*foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os princípios jurídicos que autorizaram a sua prática*”. E mais: que “*os demonstrativos elaborados durante os trabalhos de auditoria, claramente identificam a infração, posto que encontram identificados todos os documentos fiscais e demais elementos pertinentes ao levantamento que geraram o*

lançamento.”.

Não obstante, tais considerações não são suficientes para infirmar as alegações da Recorrente. Isso porque não foram explicitados quais fatos “ensejaram o ato” de cobrança, tampouco quais são os “elementos pertinentes ao levantamento” indicados pela Fiscalização e que, supostamente, são capazes de fundamentar substancialmente a acusação.

Com o devido respeito, não foram analisadas a fundo as alegações de nulidade da Recorrente, na medida em que permanecem obscuras e incertas as razões pelas quais se considerou que os bens adquiridos pela Recorrente não seriam utilizados em seu processo produtivo. Deveras, a d. Fiscalização não esclareceu as razões pelas quais os itens por ela indicados não foram empregados na produção de bens realizada pela Recorrente, além de não tecer nenhum comentário sobre o processo produtivo supostamente analisado.

Além disso, a autuação é inválida por falta de fundamentação e motivação, bem como por implicar indevida inversão do ônus da prova sem autorização legal expressa. A primeira infração apontada no Auto de Infração ora combatido refere-se ao suposto creditamento indevido do ICMS de bens que integram o ativo imobilizado da Recorrente.

Nos termos da r. decisão recorrida, os bens que ensejaram o creditamento teriam sido utilizados na construção do imóvel da Recorrente, o que justificaria a glosa realizada pela d. Fiscalização, nos termos do art. 310, inciso VII do Decreto nº 13.780/2012 (“RICMS/BA”). Com o devido respeito, tal entendimento não merece prosperar. Em análise ao Anexo A da autuação, constata-se que a glosa se origina de Estruturas de Galpão Pré-montado, **efetivamente utilizadas** pela Recorrente em seu processo produtivo.

Inicialmente, destaca-se que, nos termos do art. 20, § 5º da Lei Complementar nº 87/1996, o Contribuinte poderá se apropriar dos créditos relativos à entrada de mercadorias destinadas ao seu ativo permanente, observando-se a razão de 1/48 avos por mês. Além disso, o creditamento do ICMS *in casu* está condicionado às efétivas saídas tributadas, conforme previsto no art. 29, § 6º, inciso III da Lei nº 7.014/1996.

Como será explicitado, o bem que originou as glosas ora questionadas – estrutura de galpão pré-montado – atende todos os requisitos acima indicados. Ademais, tal estrutura é utilizada para a montagem de um galpão paletizador, **que permite o ensacamento paletizado do cimento**. Dentro de tal estrutura ocorre a etapa de ensacamento e expedição do cimento fabricado pela Recorrente, ou seja, a etapa 7 descrita no item II.1 da presente defesa.

Diante disso, afasta-se, desde logo, a qualificação da infração dada pela Fiscalização, na medida em que, evidentemente, as estruturas são empregadas na atividade-fim da Recorrente, com papel de destaque em seu processo produtivo.

Com efeito, é basilar a importância de tais estruturas, pois permitem que o cimento seja devidamente ensacado em um local apropriado para tal procedimento, impedindo o contato com outros elementos capazes de alterar sua natureza.

Assim, diferentemente do que alega o d. julgador *a quo*, não se trata de aquisição de bens destinados à construção de imóveis por acesso, mas de verdadeira aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado (não-circulante) da Recorrente, os quais são efetivamente utilizados no seu processo produtivo (etapa de ensacamento e de expedição do cimento produzido).

Além disso, como constata-se pelas notas fiscais (vide **Doc. 04 da Impugnação**), as saídas realizadas pela Recorrente são regularmente oferecidas à tributação pelo ICMS, ou seja, não se aplica a exceção prevista pela jurisprudência do STJ.

Por fim, cumpre à Recorrente destacar que, em momento algum, a d. Fiscalização questiona o controle no CIAP, bem como o cumprimento de qualquer outra obrigação acessória relativa aos créditos oriundos de seu ativo permanente, sendo incontrovertido, portanto, o atendimento de todos os procedimentos e obrigações previstas em lei.

Diante de tais considerações, evidencia-se que as estruturas metálicas que originaram os créditos

glosados: **(i)** devem ser caracterizados como ativo não-circulante; **(ii)** são utilizadas no processo produtivo da Recorrente; e **(iii)** as mercadorias produzidas estão regularmente sujeitas ao ICMS.

Portanto, atesta-se a invalidade da autuação ora questionada, razão pela qual se requer o provimento integral do presente recurso.

INFRAÇÕES 2 E 3. DESCARACTERIZAÇÃO DOS BENS COMO USO E CONSUMO.

As infrações foram integralmente mantidas pela r. decisão, sob o fundamento de que a Recorrente não logrou êxito em comprovar que os bens não são destinados ao uso e consumo de seu estabelecimento.

Além disso, o v. Acórdão recorrido reconhece que os materiais objeto da glosa e da cobrança de diferencial de alíquotas participam do processo industrial, mas nega o direito aos créditos porque tais materiais não integram o produto final.

Em primeiro lugar, cumpre observar que a Fiscalização atribui à Recorrente provar sua razão em face de uma atuação marcada pela ausência de fundamentação, de modo que a Recorrente não possui os elementos necessários para verificar e contraditar os motivos que levaram ao Fisco a concluir pela ilegitimidade dos créditos glosados.

Não obstante, em análise aos bens indicados nos anexos B e C do Auto de Infração, constata-se que foram glosados créditos relativos a bens **indubitavelmente** utilizados no processo produtivo da Recorrente, como, inclusive, foi reconhecido pelo próprio v. Acórdão recorrido, tratando-se, pois, de fato incontrovertido nos autos.

Diante de tais fatos incontrovertidos, deve haver a reforma do v. Aresto, pois, com todo o respeito, o direito aos créditos da não cumulatividade do ICMS, desde a edição da LC nº 87/1996, é assegurada a todo e qualquer item que participe do processo industrial e comercial dos estabelecimentos, conforme vem decidindo reiteradamente o C. STJ.

Os processos de industrialização ou comercialização são entendidos como o **conjunto de ações e práticas coordenadas e convergentes** para o desempenho das **atividades econômicas industriais ou de vendas** desempenhadas pelo estabelecimento.

Isso significa que todas as mercadorias que guardem pertinência com o processo de industrialização ou comercialização do estabelecimento geram direito a créditos, independentemente do grau de inerência ou essencialidade que apresentem ou da etapa da atividade desenvolvida no estabelecimento em que se insiram.

Em outras palavras, dão direito a créditos as mercadorias e bens adquiridos e empregados no **processo de industrialização ou de comercialização** que gerem benefícios econômicos na atividade do contribuinte tributável pelo ICMS.

Em sentido oposto, o crédito é vedado apenas e tão somente se não houver pertinência entre **(i)** a mercadoria adquirida ou o serviço tomado se **(ii)** a atividade desenvolvida no estabelecimento (além das demais hipóteses de vedação do crédito). Por outro lado, é importante realçar que as diretrizes da Lei Complementar nº 87/1996 abandonaram o restritivo critério do crédito físico, previsto no não mais vigente Convênio ICM 66/1988.

De acordo com os parâmetros atuais, é permitida a tomada de créditos relacionados a aquisições de mercadorias ou serviços tributados pelo ICMS e que, ademais, participem do **processo industrial ou comercial**, esses últimos compreendidos como o **complexo de atividades** desempenhadas pelo estabelecimento pertinentes para a consecução de sua atividade fim.

O C. STJ tem decidido pela possibilidade de utilização de crédito de ICMS decorrente da aquisição de produtos que, ainda que não integrem o produto final, participem do processo produtivo ou comercial.

Ainda quando não se dê o imediato exaurimento da mercadoria empregada no processo industrial, não há prejuízo à sua conceituação como insumo, entendimento igualmente referendado pela instância máxima infraconstitucional.

Estabelecidos tais critérios, a Recorrente passará a demonstrar a incorreção das glosas efetuadas, por meio de alguns exemplos, muito embora, como visto, o próprio v. Acórdão recorrido tenha reconhecido que todos os itens relacionados à glosa participam do processo industrial da Recorrente.

O primeiro exemplo a ser citado é o bem “*ROTOROEM HOWDEN L4N 3005.04.01 SBL6T*”, adquirido pela Recorrente em 24/11/2016, e indicado na página 7 do Anexo B do Auto de Infração.

O referido bem é aplicado no exaustor de moinho de cru, que, por sua vez, é utilizado no transporte de farinha, dentro do processo de moagem de cru, necessário ao processo produtivo da Recorrente.

Com efeito, a simples imagem do bem já atesta que não se trata de materiais de escritório, por exemplo, classificáveis como bens de uso e consumo.

Repisa-se que a moagem de cru é a etapa onde o calcário, juntamente com os demais materiais, passa por um sistema de dosagem controlada, e é introduzido no moinho. A referida etapa está descrita no item 3 do processo produtivo da Recorrente.

Outro exemplo a ser citado é o bem “*CALHA, DES CAF-441-M-0523*”, o qual é aplicado no resfriador de clinquer. O aludido bem está indicado na página 9 do Anexo B do presente Auto de Infração.

O resfriamento do clinquer está envolvido na fabricação do clinquer, que consiste na etapa onde a farinha sofre um processo térmico controlado para obtenção do clinquer. A referida etapa está descrita no item 5 do processo produtivo da Recorrente.

Ao seu turno, o bem “*CORRE TRA EA 4LO 72 1/4 PN2200 MER*”, aplicado pela Recorrente no transportador de correia, é citado na página 9 do anexo B do Auto de Infração.

O transportador de correias é utilizado em diversas etapas no processo produtivo da Recorrente, justamente para transportar a matéria prima em todas as suas etapas.

Pois bem. Não se pode perder de vista que todo o trabalho desenvolvido pela Recorrente realça o elevado grau de incerteza que paira sobre a fiscalização que ensejou o Auto de Infração ora em comento. Ademais, uma vez demonstrado que os bens cujos créditos foram glosados **não** se confundem com bens de uso e consumo, atesta-se:

- (i) a legalidade do creditamento realizado pela Recorrente, desqualificando-se a infração nº 2; e
- (ii) afasta-se a obrigação de recolhimento da parcela relativa ao diferencial de alíquota, nos moldes exigidos pela infração nº 3.

Por isso, em consideração à verdade material, os créditos tomados pela Recorrente são legítimos, não devendo subsistir o presente Auto de Infração.

CARÁTER ABUSIVO E DESPROPORCIONAL DA MULTA APLICADA – EFEITO DE CONFISCO VEDADO PELO ORDENAMENTO JURÍDICO.

Muito embora a Recorrente esteja convicta de que a presente autuação será integralmente cancelada, com base em todos os fundamentos expostos acima, cumpre destacar, em atenção ao princípio da eventualidade, que as multas aplicadas não devem prevalecer.

Ressalte-se que o C. STF tem considerado razoáveis percentuais que variam apenas entre 20% e 30% do crédito tributário, como dão conta as decisões proferidas nos seguintes processos: RE 239.964, Rel. Min. Ellen Gracie; AI 675.701, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; AI 755.741, Rel. Min. Cezar Peluso; AI 685.380, Rel. Min. Eros Grau; RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes.

Nítida, portanto, a invalidade das multas que totalizam 60% do crédito glosado, por violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e do não confisco, previstos nos arts. 5º, LIV, e 150, IV da CF/88, bem como por indevido desvio de finalidade, a exigir seu cancelamento integral, o que desde já se requer.

Ante o exposto, a Recorrente requer seja recebido, conhecido e provido o presente Recurso, com a reforma da r. decisão recorrida e o cancelamento integral do Auto de Infração, além do

consequente arquivamento do Processo Administrativo para todos os efeitos.

Caso assim não se entenda, requer-se, ao menos, sejam afastadas as penalidades ou reduzidas as multas, em razão da sua notória constitucionalidade, tendo em vista a violação ao princípio da proporcionalidade e proibição ao confisco.

Por fim, requer que todas as intimações, publicações ou notificações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome de Eduardo Pugliese Pincelli (OAB/SP nº 172.548), com endereço profissional na Rua Cincinato Braga nº 340, 9º andar, CEP 01333-010, São Paulo/SP, e endereço eletrônico em contencioso@schniederpugliese.com.br, até o encerramento definitivo do processo, sob pena de nulidade, nos termos do art. 272, §2º, do CPC, protestando-se pela realização de sustentação oral de suas razões recursais.

VOTO

Trata- se de Recurso Voluntário, decorrente do julgamento de Primeira Instância que decidiu pela procedência do lançamento.

O Recorrente fez um pedido preliminar de nulidade do lançamento. Diz que “*com o devido respeito, resta evidente a nulidade da autuação fiscal, pois nem mesmo a respeitável decisão a quo pôde descrever os elementos específicos e factuais que justificam a autuação*”.

Devo dizer que as 3 infrações estão perfeitamente descritas, crédito indevido por acessão física, crédito indevido de material de uso e consumo, e a consequente diferença de alíquota. O Recorrente entendeu perfeitamente do que estava sendo acusado e se defendeu com suficiente clareza acerca de seus argumentos. Assim, denego a preliminar de nulidade.

A infração 1 decorreu da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente às mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, por incluir no CIAP – CONTROLE DE CRÉDITOS DO ICMS DO ATIVO IMOBILIZADO, materiais, equipamentos e bens diversos que por sua natureza e características, foram utilizados na construção e ou modernização da estrutura física como parte integrante ao imóvel, caracterizando-se como aquisição de bens imóveis por acessão física.

Em breve resumo, a Junta de Julgamento, manteve o lançamento com base nos seguintes fundamentos:

Resta, portanto, caracterizado que os créditos considerados indevidamente utilizados pela autuada em afronta ao que dispõe o art. 310, inciso VII do RICMS/2012 é proveniente da aquisição da estrutura do galpão pré-montado, admitido pela própria autuada.

O art. 310, inciso VII do RICMS/2012, estabelece:

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

VII - destinados à construção de imóveis por acessão física;

Dos fatos relatados e documentos acostados aos autos, resta demonstrado que a exigência refere-se a créditos decorrentes das aquisições destinadas a montagem de um galpão. Portanto, um equipamento incorporado ao estabelecimento por acessão física, que para servir aos objetivos a que se destina, necessariamente perde a sua mobilidade, fato que pode-se verificar pela descrição dos autuantes e pelas fotografias anexadas pela própria defesa. Fica evidente que o galpão não pode ser considerado bem do ativo imobilizado para efeito de manutenção do crédito do ICMS, pois não se trata de bem móvel destinado à manutenção das atividades do estabelecimento, e sim de um equipamento incorporado ao estabelecimento por acessão física.

O Código Civil – Lei nº 10.406, de 10/01/2002, define nos artigos 79 a 81 o conceito legal de bens imóveis, in verbis.

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

*I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;
II - o direito à sucessão aberta.*

Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:

I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local;

II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.

Portanto, os bens imóveis, conforme definição legal são aqueles que não podem ser removidos sem perder as suas características/essências. Pode-se didaticamente dividir os bens imóveis em três categorias: por natureza, por acesso física, por fim, acesso intelectual, onde os bens imóveis por acesso física: “são bens que o homem incorpora permanentemente ao solo”, conforme define Cesar Fiúza (Direito Civil: Curso Completo. Belo Horizonte: Del Rey, 2004) a exemplo das construções.

No Recurso, pede-se a improcedência do lançamento, como base no argumento de que a estrutura é utilizada para a montagem de um galpão paletizador, que permite o ensacamento paletizado do cimento. Alega-se, que dentro de tal estrutura ocorre a etapa de ensacamento e expedição do cimento fabricado pela Recorrente, ou seja, a etapa 7 descrita no item II.1.

Assim, aduz o Recurso, *diferentemente do que alega o d. julgador a quo, não se trata de aquisição de bens destinados à construção de imóveis por acesso, mas de verdadeira aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado (não-circulante) da Recorrente, os quais são efetivamente utilizados no seu processo produtivo (etapa de ensacamento e de expedição do cimento produzido).*

Nos termos dos arts. 1.248/1.259 do novo código civil, acesso física é o direito do proprietário de acrescer aos seus bens tudo o que se incorpora, de forma natural ou artificial, a eles. As fotos apresentadas no processo só reforçam o entendimento de que em verdade não se trata de peças ou maquinários do ativo imobilizado, mas de acréscimos patrimoniais decorrente de construção civil.

Em qualquer manual de Direito Civil, se aprende que os bens imóveis por acesso física são aqueles que foram incorporados pelo homem de forma permanente ao solo, como por exemplo, as construções erguidas, que não podem ser retiradas sem destruição ou modificação. O art. 310, VII do RICMS/2012 (*aquisição de itens destinados à construção de imóveis por acesso física*), é suficientemente claro quanto à vedação do crédito fiscal para tal finalidade. Mantida a decisão recorrida. Infração 1 procedente.

Na infração 2, nos termos da descrição, utilizou-se indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento e a 3, é consequente da 2, já que se trata da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

O voto recorrido traz em resumo o seguinte:

“apesar do entendimento da autuada de que as mercadorias alcançadas pela autuação são utilizadas como matérias primas ou produtos intermediários, indispensáveis à produção industrial, o que possibilita o creditamento dos valores destacados nos documentos fiscais de aquisição e a desobrigaria do recolhimento do ICMS-Diferencial de alíquotas, o fisco assim não entende.”

Os autuantes discriminaram nos Demonstrativos B e C os itens sobre os quais recaiu a cobrança. Na informação fiscal foi esclarecido que todas as mercadorias não se agregam aos produtos CIMENTO CPII F, CIMENTO CPII Z, CALCÁRIO ACABADO, FARINHA MOAGEM CRU e CLINQUER, portanto, não podem ser considerados materiais intermediários.

O anexo B de fls. 67 a 80 lista os materiais considerados na autuação cuja aquisição geraram crédito fiscal que não poderia ter sido utilizado pelo autuado em razão da vedação expressa no RICMS/2012. A autuada não comprova que os itens arrolados nos Anexos B e C não são destinados ao uso e consumo do estabelecimento industrial. É importante ressaltar que o conhecimento e elementos probantes das características emprego e uso dos citados itens é de poder da autuada.

Cabe ainda salientar que as imagens anexas na defesa, relativas aos exemplos citados, após exame cuidadoso, verifica-se que as mesmas correspondem aos equipamentos onde os itens são aplicados e não aos itens propriamente ditos. Assim sendo não como atribuir a tais itens os atributos para classificá-los como itens que integram o produto industrial.

Os argumentos geralmente utilizados em defesa do crédito fiscal, quase sempre se assentam em

critérios como “participação no processo produtivo e sua essencialidade”. Contudo, tais características embora necessárias, não são suficientes. É fato que muitos itens utilizados, num processo fabril tem alta relação de essencialidade, sem que necessariamente estejam vinculados ao conceito de ativo ou de produto intermediário.

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. Por esta razão, exclui-se por exemplo os produtos utilizados no tratamento de efluentes, entre o produto meio e o produto fim.

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 e isto ocorre também com os itens do ativo imobilizado, que no longo prazo, acabam também por serem substituídos.

Para uma perfeita análise, trago a questão da matéria-prima, que é primordialmente a parte integrante do produto final, como o minério de ferro, na siderurgia, para fabricar o aço, e sofre alterações em sua estrutura físico-química; já o produto intermediário, pode até integrar o novo produto, mas de forma indesejada, já que tal integração não é essencial, e muitas vezes sua retirada é impossível ou inútil e custosa, como é o caso dos refratários nos fornos siderúrgicos, que se desgastam e se misturam ao produto final, embora não seja isto necessário ou desejável.

Conforme podemos extrair das próprias informações do Recurso Voluntário, vez que não cabe aqui rebater um a um dos itens, mesmo porque todos se encontram no mesmo patamar de utilidade – quase sempre itens acessórios da linha auxiliar de produção, sendo componentes de substituição para manutenção do maquinário utilizado, sem, contudo, ter participação no processo de forma a enquadrar-se como produtos intermediários.

Não podemos enquadrar como produtos intermediários, sem se desconsiderar o caráter da manutenção do parque industrial. Quando se compra itens de manutenção, não se pode jamais enquadrar tais produtos no conceito de intermediários ou de ativos, sob pena de se desvirtuar totalmente o conceito de material de uso e consumo.

Conforme já pontuado, repito que até mesmo os próprios itens do ativo têm vida limitada, pois se desgastam com o tempo de uso, mas não deixam de se constituir em itens de ativo dada a característica primordial do item utilizado, simplesmente pelo desgaste durante sua utilização.

Um ativo pressupõe por exemplo, que seja possível até se revender, para qualquer interessado ou empresa do mesmo ramo; mas há de se perguntar se alguma empresa compraria isoladamente um deste itens depois de instalado, como é o caso do rotor ou das calhas. É óbvio que no caso em espécie, uma vez instalado, seria comprado não o rotor em si, mas a máquina a que ele pertence, já que a peça isoladamente não serve para nada, a não ser para substituição de uma defeituosa.

Não se pode desvincilar, a parte do todo, e neste conceito, é evidente que não estamos a tratar jamais de um ativo ou de produto intermediário, mas de um item de consumo. As partes e peças adquiridas originalmente junto com as máquinas para sua implantação podem ser consideradas um ativo.

Colocadas essas considerações iniciais, passo a avaliar os itens que constam no caso desta lide. Compulsando os referidos demonstrativos (fls. 68/100), constata-se a existência de itens como **correias, esteiras, mancais, pinhão, lonas, parafusos, placas, grelhas, mangas, disjuntores**, itens característicos de manutenção industrial, que como já largamente fundamentado em inúmeras decisões administrativas, e de forma extenuante neste mesmo voto, não podem ser utilizados como elementos de crédito fiscal na área industrial, dada as funções notórias de itens de reposição.

Contudo, devemos excepcionar dos utensílios e peças de manutenção, as partes que, sendo mais

que meros componentes internos de máquinas, ou equipamentos, desenvolvem uma atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas características originais, desgastando-se e exigindo-se, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização.

Identifiquei nos citados demonstrativos o item CORPO MOEDOR DE 40 MM HARD ALLOY, que entendo se enquadrar como produto intermediário. Para tal, devo discordar do voto recorrido quando fundamenta que “*concluo dessa forma que os itens arrolados nos anexos B e C embora participem do processo industrial não integram o produto final, sendo considerados materiais de uso e consumo.*”

Digo isto, porque a integração ao produto final é uma característica que afeta a matéria prima e não exatamente o produto intermediário, cuja simplificação a “uma integração ao produto final” incorre em perfeita subsunção ao conceito de matéria prima e não de produto intermediário, conforme adiante explico.

O caso do CORPO MOEDOR, é uma situação típica onde se prova que os conceitos não podem ser linearizados, precisando-se de uma aplicação ao caso concreto. Exemplo da superação deste conceito, é que já foi aceito por este Conselho de Fazenda como produtos intermediários, as chamadas “facas de corte” utilizadas no processo fabril de celulose, que não são consumidas imediatamente nem integralmente, mas substituídas após certo tempo de uso, quando perdem o “fio de corte”, pois são consideradas como parte fundamental da linha de produção, ao cortar continuamente a matéria prima, estando em contato direto com ela, desgastando-se com certo tempo de uso.

Assim, só com este exemplo da jurisprudência deste Conselho de Fazenda, joga-se por terra também o critério do consumo integral ou imediato, já que as facas não se consomem integralmente, nem imediatamente, apenas perdem a função de corte com o desgaste do “fio” após um certo tempo de uso.

Passo ainda, a fazer as considerações adiante dissecadas, já que as controvérsias que envolvem a conceituação de produtos intermediários passam obviamente pela constatação de que tais produtos precisam ser consumidos ainda que parcialmente e não necessariamente de forma imediata, muito menos integrar o produto final, sendo necessário que atuem em um ponto da linha de produção, mas não numa linha marginal, como por exemplo, no transporte interno de produtos de um ponto a outro da linha de produção, situações do processo em que comumente ocorre antes da entrada da matéria prima em efetiva transformação fabril.

Tal situação corre aqui nesta lide, das CORREIAS TRANSPORTADORAS, ou quaisquer outros meios utilizados no transporte da matéria prima, assim como também depois do produto ter sido fabricado, quando é transportado e empilhado.

Obviamente todo o maquinário, toda a planta industrial vai se desgastando com o tempo necessitando substituição, como é o caso dos utensílios e peças de manutenção das máquinas, como os itens listados anteriormente e que estão incluídos no lançamento (flanges, arruelas, mangas, correias, bobinas, polias, pinhões) que embora se desgastem ou se deteriorem no processo de industrialização, sequer entram em contato com o produto final.

Voltando às bolas de ferro dos moinhos na fabricação de cimento, estas se desgastam e passam a integrar ainda que de forma indesejada, mas inofensivo, ao produto final, ou ainda eventualmente sequer se integra à produção, pois consome-se no processo industrial sem integrar o novo produto, como é o caso do oxigênio e acetileno na soldagem de produtos industriais – são essenciais, tem participação direta no processo e não se integram ao produto.

Assim posto, ressalto que o caso dos CORPOS MOEDORES, já foram inclusive contemplados anteriormente, como produtos intermediários, conforme processo abaixo, relatado por este mesmo Conselheiro, na 1ª CJF:

PROCESSO - A. I. N° 276468.0203/15-1 RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LAFARGE

BRASIL S.A. RECORRIDOS - LAFARGE BRASIL S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5^a JJF nº 0110-05/16 ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/10/2017 1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0246-11/17

Aqui entro mais uma vez com a discordância do voto a quo, quanto ao consumo integral exigido para classificação do produto intermediário. Ainda que preservada em parte a estrutura que as implementam ou as contém, como é o caso do CORPO MOEDOR DE BOLA, cuja descrição inquestionável, é que fica no interior do moinho, é responsável por moer os materiais (clinquer, gipsita, escória, calcário), até a transformação do produto final, e sofre desgaste pelo contato com material; evidentemente é um dispositivo especial, particularizado, que atua diretamente no produto em transformação e sofre desgaste, sendo irrelevante se é inteiramente consumido, ou se ao final é retirado do processo o que resta deste produto, sendo substituído por um novo.

Contudo, se e o moinho é obviamente composto de inúmeras outras partes, como os rolamentos internos, anéis, amortecedores, parafusos de ajustes, molas, etc., que se desgastam pelo uso, mas não entram em contato direto com a matéria prima, não são considerados produtos intermediários, e são, portanto, itens de reposição e consumo.

Importa ressaltar que este Conselho já se pronunciou neste sentido, em processos de fabricação semelhante para o CORPO MOEDOR DE BOLA, nos ACÓRDAOS CJF 0227-12/1 e CJF 0211-11/14, e no processo de fabricação de celulose, considerou as “facas de corte” como produtos intermediários, e que embora tal item não integre os produtos glosados neste processo, considero pertinente à associação, por analogia, para fins de fundamentação, e estão apreciadas, por exemplo, no ACÓRDÃO CJF Nº 0140-11/08.

Assim, concluo pela exclusão do lançamento de tais itens nos anexos B e C, das infrações 2 e 3.

Analisando também o martelo à fl. 79 (que poderia pelo nome se confundir com um martelo comum, uma ferramenta típica de ativo imobilizado), tem características similares ao corpo moedor de bola, pois após minuciosa pesquisa na internet foi possível verificar no vídeo no link a seguir - <https://www.youtube.com/watch?v=xghpiOwpYyU>, quando se constata o seu contato e forte desgaste em contato com a matéria prima; no caso, além de similaridade com os corpos moedores de bola, também há com as facas de corte na indústria de celulose, e assim, acato o crédito fiscal deste item também.

No Recurso, foi alegado que todos são itens necessários à produção da empresa. O primeiro exemplo a ser citado é o bem “ROTOROEM HOWDEN L4N 3005.04.01 SBL6T”. O referido bem é aplicado no exaustor de moinho de cru, que, por sua vez, é utilizado no transporte de farinha, dentro do processo de moagem de cru, necessário ao processo produtivo da Recorrente.

Há um rotor à fl. 74, no valor de R\$482.362,87. Chama a atenção em princípio o alto valor da peça, que foge ao padrão de itens de consumo e reposição, geralmente de valores módicos. Por outro lado, se fossemos considerar o valor como parâmetro, poderia até se enquadrar como item do ativo, para efeito de crédito, mas jamais como produto intermediário, isto porque uma peça de equipamento não se constitui num ativo, mas sim, o próprio equipamento, no caso um exaustor de moinho.

Contudo em grandes equipamentos industriais, notadamente de valores também elevados, como é o caso de um moinho, algumas peças são também de valores elevados. O eixo de um motor de navio, por exemplo, tem mais de 10 metros de comprimento, e sua troca, embora esporádica, não deixa de se constituir num item de reposição, ainda que seu tamanho e preço seja elevadíssimo.

Rotores, por definição, são peças giratórias constituídas por pás ou aletas, que visam dar movimento a um fluido ou qualquer material de processo. A foto apresentada à fl. 279 só possibilita visualizar o exaustor do moinho e não o rotor, dado que é peça interna. Não há quaisquer características de especificidade, pois rotores têm larga aplicação em manutenção industrial de diversas máquinas, não somente no processo do cimento. Diferente do martelo, que notoriamente tem especificidade como elemento item que esfarela e mistura a matéria prima e tem utilização específica e não geral, como é o caso do rotor.

O simples fato de haver possível contato com a “farinha”, o desgaste do contato, por si só não é fator decisivo para se considerar produto intermediário, visto que os bens de ativo, como exemplo, tubulações industriais, também entram em contato com os materiais de processos e se

desgastam após longo tempo, e nem por isso são produtos intermediários, mas sim ativos, assim como os elementos de conexão, juntas, flanges e válvulas de uma tubulação, e que se desgastam também em contato com fluidos, não perdem suas características de peças de reposição.

Outro exemplo citado com destaque no Recurso é o item “CALHA, DES CAF-441-M-0523”, o qual é aplicado no resfriador de clinquer. O resfriamento do clinquer está envolvido na fabricação que consiste na etapa onde a farinha sofre um processo térmico controlado para obtenção do clinquer. Tal item se encontra no demonstrativo de fl. 72, com valor unitário de R\$9.395,58. Conforme a fotografia de fl.280, denota-se como peça de revestimento de um item do ativo. Não apresenta qualquer característica de produto intermediário, pois falta-lhe especificidade, já que as calhas têm utilização em inúmeros processos de revestimento na indústria.

Ao seu turno, o bem “CORREIA TRA EA 4LO 72 1/4 PN2200 MER”, aplicado pela Recorrente no transportador de correia, é citado na página 9 do anexo B do Auto de Infração. O transportador de correias é utilizado em diversas etapas no processo produtivo da Recorrente, justamente para transportar a matéria prima em todas as suas etapas. Conforme se verifica à fl. 70, seu preço unitário é variável, de R\$6.583,17, R\$16.462,88, R\$9.708,66.

Ora, quando falamos de correia transportadora, em sentido lato, estamos falando de uma imensa e cara estrutura de transporte, com suportes, pinos, rolos cilíndricos, motor, etc., sendo as correias, apenas um dos elementos, que sobrepostos em rolos cilíndricos, que ao girarem fazem com que a correia se movimento, levando junto o produto ali depositado para transporte interno no ambiente fabril. Tais itens, se constituem notoriamente em peças de reposição, cujo desgaste é lento. Correias transportadoras também não apresentam quaisquer especificidades para a fabricação de cimento, sendo utilizado em inúmeros processos diferentes, inclusive em portos.

As correias transportadoras participam do processo produtivo, contudo sua essencialidade não é elemento *sine qua non* para ser um produto intermediário. Com efeito, as máquinas, equipamentos e instalações, bem como suas partes, peças e acessórios e ferramentas não se confundem com as matérias-primas e produtos intermediários, pois estes são submetidos ao processo de industrialização, sendo sua participação intrínseca, ao mesmo ao passo que aqueles agem sobre o processo, de modo extrínseco.

Assim nos exemplos citados neste processo e que constam do demonstrativo 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, com atuação intrínseca à produção, mas de forma extrínseca.

Assim é que os itens martelo e corpos moedores tem atuação intrínseca, essencial, e específica, e fazem jus ao crédito fiscal, e os demais itens, que constituem a maioria nas infrações 2 e 3 do lançamento (correias, esteiras, mancais, pinhão, lonas, parafusos, placas, parafusos, grelhas, mangas, disjuntores), são produtos característicos de manutenção industrial, que como já largamente fundamentado em inúmeras decisões administrativas, não podem ser utilizados como elementos de crédito fiscal, dada as funções notórias de itens de reposição, que embora essenciais, não possuem feição de especificidade nem condição intrínseca à produção.

Assim, excluindo-se os dois itens apreciados, martelo e corpo moedor, foram excluídos estes itens alterando os lançamentos mensais apenas nos meses abaixo relacionados, permanecendo os demais meses e valores inalterados.

Conforme se verifica, a infração 2 teve apenas os meses de fevereiro e novembro, de 2016 e maio, outubro e novembro de 2017, alterados, reduzindo assim o valor original lançado de R\$268.681,35 para R\$240.228,47, e a infração 3, foram alterados os valores de maio, outubro e novembro de 2017, reduzindo o valor de R\$330.973,10 para R\$316.936,50.

INFRAÇÃO 2	VALOR
fev/16	119,15
nov/16	57.494,25
mai/17	16.407,10
out/17	2.013,06

nov/17	8.656,73
TOTAL	240.228,47
INFRAÇÃO 3	VALOR
mai/17	35.807,39
out/17	2.865,98
nov/17	27.044,21
TOTAL	316.936,50

Infrações 2 e 3 parcialmente procedentes.

Quanto ao questionamento do caráter abusivo da multa aplicada, devo primeiro ponderar que os arts. 45 e 45-B da Lei nº 7.014/96 já prevê expressiva redução das multas quando do reconhecimento e pagamento do imposto devido. Também carece de competência este Conselho de Fazenda avaliar questões de constitucionalidade das multas. Por fim, sequer há competência deste Conselho para redução de multas, conforme o dispositivo abaixo da Lei nº 7.014/96:

8º Revogado.

Nota: O § 8º do art. 42 foi revogado pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Redação originária, efeitos até 14/12/12: “§ 3º Poderá ser proposta ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) a dispensa ou redução de multa concernente a infração de obrigação principal, por eqüidade, conforme o disposto em regulamento.”

Quanto a pedir que todas as intimações, publicações ou notificações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome de Eduardo Pugliese Pincelli, nada impede que a Administração o faça, contudo, o art. 109 diz que se considera 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;*

Face ao exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reduzindo o valor do lançamento de R\$873.309,06 para R\$830.819,58.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 2 e 3)

Peço licença ao Ilustre Relator para, acompanhando-o em relação às questões preliminares e em relação à Infração 01, divergir em relação às Infrações 02 e 03, que são conexas.

Como o Relator, não vejo déficit argumentativo na peça acusatória. Também me pareceu que a vedação ao crédito em relação aos imóveis por acessão física (art. 310, inciso VII do RICMS-BA/12) está suficientemente bem caracterizada.

Já avançando na argumentação do Sr. Relator em relação à Infração 02, também tenho por premissa que o critério da essencialidade não soluciona integralmente a questão. Não acompanho a Recorrente quando afirma, por exemplo, que as normas hauridas da Lei Complementar e da Constituição Federal implicam que:

todas as mercadorias e bens que guardem pertinência com o processo de industrialização ou comercialização do estabelecimento geram direito a créditos, independentemente do grau de inerência ou essencialidade que apresentem ou da etapa da atividade desenvolvida no estabelecimento em que se insiram.

Materiais de uso e consumo, por exemplo, não são necessariamente alheios à atividade do estabelecimento. De ordinário, aliás, são essenciais. Todavia, é a própria Lei Complementar nº 87/96 que veda o seu crédito, quando posterga seu direito para, atualmente, 01/01/2033. Refiro-me ao art. 33, inciso I, renitentemente alterado (a promessa de direito ao crédito já foi alterada de 01/01/1998 para 2000, 2003, 2007, 2011, 2020 e agora 2033), ao arreio de qualquer previsibilidade recomendável às liberdades econômicas e à livre iniciativa.

Enfim, essa é a normaposta pelo Parlamento Federal, em sede de lei complementar.

Resta, portanto, discutir o conceito de material de uso e consumo (que não se restrinja à aferição de essencialidade do bem), em cotejo com o conceito de material intermediário (que não exceda

parâmetros da Ciência Econômica), e sua aferição em relação aos bens objeto da glosa, e o processo industrial da Recorrente.

O conceito de material (ou produto) intermediário tem sido construído jurisprudencialmente, e aplicado caso a caso, setor a setor, indústria a indústria, para cada processo produtivo submetido a exame por este CONSEF.

Consideram-se em síntese três vetores interpretativos: em primeiro lugar, é necessário que o item seja essencial ao processo produtivo (ou seja, que seja indispensável à indústria de transformação a que se propõe a empresa); em segundo lugar, é necessário que o item mantenha contato físico com o bem objeto da transformação, e com isso haja desgaste, ou seja, o bem deve participar diretamente do processo de transformação; por fim, é necessário que o desgaste implique reduzida vida útil do bem (e este Conselho tem evoluído, abandonado a tese do exaurimento a cada ciclo produtivo, para admitir uma vida útil reduzida). Acrescem-se em certas circunstâncias os vetores do valor do bem, em cotejo com o processo produtivo (bens de valor vultoso raramente se amoldam ao conceito, mais aproximados ao conceito de ativo não circulante).

Percebe-se, pelo voto do Relator, alguns problemas intrínsecos ao conceito e ao voto. Note-se que o Relator afirma que bens com “funções notórias de itens de reposição” tais como correias, esteiras, mancais, pinhão, lonas, parafusos, placas, grelhas, mangas, disjuntores (de fato, todos presentes entre os itens de glosa da autuação) não se caracterizam como materiais intermediários. Ora, é pacífico o entendimento que as “lixas” e as “facas de corte” (essas bem lembradas pelo Relator) são típicos materiais intermediários. Ora, o que mais são, senão peças de reposição de máquinas tais como lixadeiras e cortadeiras?

Pois bem. Cotejando a lista de materiais objeto da glosa e que se encontra nos autos às fls. 68 a 100 com aquele fluxograma do processo produtivo do Recorrente (fls. 260 a 262) foi possível verificar que há, sim, bens que foram objeto da autuação (isto é, que foram havidos como bens de uso e consumo do estabelecimento industrial de fabricação de cimento) e que preenchem os três requisitos mencionados acima: a) são essenciais à produção do cimento; b) entram em contato direto com a matéria prima durante o seu processo de conversão da matéria-prima em cimento, desgastando-se; c) têm vida útil reduzida em razão deste desgaste. E que não podem ser considerados como bens de uso ou consumo do estabelecimento, sendo ainda o valor do bem algo a se considerar.

Concordo com o Sr. Relator que a Recorrente poderia ser mais bem sucedida se, em lugar de trazer pequenos exemplos e uma versão simplificada de seu processo produtivo, apresentasse uma lista exauriente (a partir de todos os itens de glosa presentes nos anexos do Auto de Infração, Anexos B e C) com a descrição do item, seu valor unitário, sua vida útil e seu emprego no processo em cada etapa do processo industrial.

Também concordo que, pelas singelas exposições, alguns itens são de difícil aceitação como materiais intermediários (dentro dos parâmetros construídos jurisprudencialmente, repita-se). Àqueles citados pelo Relator, acrescento: **arruelas, bobinas, conectores, correntes, flanges, juntas, polias, rodas, roletes, tambor de mando** (aplicado em esteiras e correias).

O transporte dos materiais ao longo do processo de transformação de matérias primas em produto acabado é, sem dúvida, parte essencial de um processo produtivo típico, mas como não há contato físico e essencial à modificação dos bens e como esses itens de transporte geralmente guardam características mais aproximadas a bens do ativo não circulante (“ativo permanente”, ou “ativo fixo”, como ainda se lê na legislação), por isso só em raros casos este CONSEF admite o crédito.

Também à míngua de demonstrações probatórias mais analíticas por parte do Recorrente, que afinal é quem detém as informações técnicas dos processos produtivos e poderia fornecer elementos para que este Conselho revisasse a ação fiscal, há itens de difícil enquadramento como materiais intermediários, muito propensos ao enquadramento como bens do ativo não circulante: **calhas, fotocélula, gabaritos, gaiola para filtro, nobreak, palletts, perfis, suportes**.

Por outro lado, penso que os seguintes bens, a exemplo de MARTELOS e CORPOS MOEDORES, reconhecidos pelo Sr. Relator, também atendem ao critério do conceito de materiais intermediários (se considerados em função da atividade desenvolvida pela Recorrente), e por isso deveriam também ser excluídos da lista de materiais sujeitos à glosa de crédito (e consequentemente à incidência do ICMS-Difal):

- “ADITIVO DE CURA DENSIT WF2000” (adicionado ao cimento, possivelmente em fase de teste de controle de qualidade)
- “ANALISADOR, OEM SKF CMXA 75-M-K-SL” (item provavelmente aplicado no controle de qualidade do produto)
- “AGULHA DETERM FIM PEGA 1,13 +/- 0,05MM”
- “CILINDRO, OEM VENT 810358D” (supondo que seja empregado na manutenção de resíduos no ar ambiente e manutenção da qualidade dos produtos)
- “GRUPO TRATAMENTO DE AR 630059D VENT” (supondo que seja empregado na manutenção de resíduos no ar ambiente e manutenção da qualidade dos produtos)
- “ROTOR, OEM HOWDEN L4N 3005.04.01 SBL6T” (o seu emprego específico está a princípio caracterizado pela sigla “OEM”)
- “TIJO REFRA MAGKEY P200 MAGNESITA” (até citado como exemplo genérico pelo Sr. Relator, mas não excluído),

Sobre os demais itens, à míngua de explicitações mínimas nas razões de defesa e recursais, tenho grande dificuldade de me manifestar: “difusor de aço inox”, “indica, OEM”, “molde” e “sucata”.

Em resumo, Sr. Presidente, também sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, no sentido de excluir da glosa, para além daqueles indicados pelo Sr. Relator, os itens acima indicados, com reflexos nas Infrações 02 e 03, cuja conclusão também é por sua parcial subsistência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206900.0001/18-8**, lavrado contra **INTERCEMENT BRASIL S. A.** devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$830.819,58**, acrescido das multas de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infrações 2 e 3) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landim e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 2 e 3) – Conselheiros(as): Henrique Silva de Oliveira, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, em 10 de junho de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE
(Infrações 2 e 3)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS SALAU – REPR. DA PGE/PROFIS