

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.697/12/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000161532-68  
Impugnação: 40.010125409-43  
Impugnante: Vale S.A.  
IE: 461024161.52-57  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Entretanto, deve ser feita a exclusão das exigências relativas aos produtos intermediários e os juros e multas sobre as exigências relativas às entradas de materiais de uso e consumo utilizados na atividade industrial, adquiridos até 13/08/07, proporcionalmente às exportações realizadas, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, exceto pneus.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS.** Constatação de recolhimento a menor do imposto, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de partes e peças, uma vez que não foram atendidas as disposições contidas no § 6º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e multa de revalidação.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - FALTA DA 1ª VIA DO DOCUMENTO FISCAL.** Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, em decorrência da falta de apresentação das 1ªs (primeiras) vias de documentos fiscais. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso VI da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO E ÓLEO DIESEL FORA PROCESSO INDUSTRIALIZAÇÃO –** Constatação de aproveitamento indevido de crédito de ICMS decorrente da aquisição de material de uso ou consumo e óleo diesel utilizados fora do processo de industrialização. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de

**ICMS, multa de revalidação e Multa de Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatação de falta de recolhimento de ICMS sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual na aquisição, em outra Unidade da Federação, de mercadoria destinada a uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme previsto no inciso I do § 1º do art. 42 do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser excluídas as exigências dos produtos classificados em laudo pericial como produtos intermediários.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as irregularidades apuradas mediante conferência de arquivos eletrônicos, livros fiscais, notas fiscais de entrada e memórias de cálculo fornecidas pela Autuada, em que esta deixou de recolher ICMS, no período de 02/04 a 12/06. A irregularidade 1 foi dividida em 4 itens, expostos a seguir:

1.1 – apropriação indevida, a título de crédito, do imposto destacado nas notas fiscais relacionadas no Anexo 1 do AI, visto que referentes à aquisição de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento. Exigem-se o ICMS devido, Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

1.2 – apropriação indevida, a título de crédito, mediante lançamento no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), de notas fiscais de aquisição de bens e mercadorias, relacionadas no Anexo 2, as quais não se enquadram no conceito de ativo permanente, para efeito de aproveitamento do crédito do imposto, por referirem-se a bens alheios à atividade do estabelecimento e de partes e peças para manutenção. Exigem-se o ICMS devido, a respectiva Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) prevista pelo art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

1.3 – apropriação indevida, a título de crédito, do imposto destacado nas notas fiscais relacionadas no Anexo 3, tendo em vista o extravio dos documentos fiscais requisitados pela Fiscalização mediante o Termo de Intimação JP – nº 13/09 (fls. 13). Exigem-se o ICMS devido, a Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) prevista pelo art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XII, todos da Lei nº 6.763/75;

1.4 – apropriação indevida, a título de crédito, do imposto informado nas notas fiscais relacionadas no Anexo 4, visto que referentes à aquisição de materiais de uso e consumo e de óleo diesel utilizado fora do processo de industrialização, lançado sinteticamente no livro Registro de Apuração do ICMS sob o título “outros créditos” e subtítulo “substituição tributária”, conforme detalhamento fornecido pela própria Autuada, o qual faz parte do Anexo 8, em atendimento ao Termo de Intimação JP - nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

05/09 (fls. 12). Exigem-se o ICMS devido, a Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) prevista pelo art. 56, inciso II, e Multa de Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

2 - constatou-se mediante conferência de arquivos eletrônicos, livros fiscais, notas fiscais de entrada, que a Autuada deixou de recolher ICMS no período de 01/05 a 12/06, referente à diferença de alíquotas devida nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação para fins de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme notas fiscais relacionadas no anexo 1. Exigem-se o ICMS devido e a respectiva Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O Auto de Início da Ação Fiscal foi lavrado em 06/04/09, apresentado às fls. 11.

Para sustentar as exigências, a Fiscalização traz os Anexos 1 a 6 (fls. 29/134), em que apresenta planilhas, nas quais relaciona as notas fiscais e indica os motivos dos estornos realizados, e os anexos 7 e 8 (fls.135/225), nos quais traz cópias de notas fiscais por amostragem. Apresenta, ainda, mídias eletrônicas (CDs) contendo as planilhas apresentadas (fls. 474).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 476/500.

Em preliminar, postula a nulidade do AI em razão de ausência da especificação da matéria tributável, fundamentando-se no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos arts. 37 e 150 da Constituição Federal (CF/88).

Propõe a realização de perícia sob o argumento de que a matéria é eminentemente técnica, apresenta quesitos e indica assistente técnico (fls. 487/488 e 495).

Como preliminar de mérito alega a decadência do direito de a Fiscalização promover o lançamento relativamente às exigências compreendidas no período de 02/04 a 06/04, com base no § 4º do art. 150 do CTN.

No mérito propriamente dito, assevera a Impugnante que as exigências dos itens 1.1 e 1.2 do AI são indevidas, alegando que a autuação recai sobre produtos intermediários, conforme disposto na Instrução Normativa nº 01/01.

Apresenta, a Impugnante, acordo firmado com o Estado de Minas Gerais em 20/12/00 (fls. 524/535) como validador dos procedimentos por ela adotados. Sustenta que tal acordo configura a prática reiterada a que se refere o art. 100, inciso III do CTN e que sua violação atenta contra a moralidade administrativa e o dever de boa-fé.

Considera indevida a realização do estorno do crédito efetuado em razão da falta de apresentação das 1<sup>as</sup> vias dos documentos fiscais e alega, ainda, que o óleo diesel classifica-se como produto intermediário já que é utilizado por seus veículos e equipamentos no desenvolvimento do objeto social da empresa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta a necessidade de estorno proporcional dos créditos de óleo diesel vinculados à exportação promovida pelo estabelecimento e cita jurisprudência do CC/MG.

Junta planilha, às fls. 510/517, em que relaciona os materiais de uso e consumo listados pela Fiscalização (item 1.1 do AI) e aponta os locais de aplicação dos equipamentos, nos quais os referidos materiais são aplicados.

Quanto ao estorno de créditos relativos aos bens escriturados como ativo permanente, traz, a Impugnante, planilhas (fls. 519/522) em que aponta a utilização dos veículos e equipamentos no processo de mineração por ela desenvolvido.

Anexa, também, inúmeros documentos com explicações sobre as especificações das máquinas e equipamentos utilizados em seu processo de mineração.

Considera indevida a cobrança concomitante da Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 com a Multa de Revalidação capitulada no inciso II, art. 56, ambos da Lei nº 6.763/75, pois sustenta que a infração apontada pela Fiscalização consistiu apenas em descumprimento de obrigação principal.

Ao final, requer o reconhecimento da decadência no período próprio, a exclusão do estorno de créditos na aquisição de óleo diesel na proporção das exportações realizadas, o cancelamento dos juros e das multas sobre o restante dos créditos, o cancelamento da exigência de multa isolada e protesta pela realização de perícia.

A Fiscalização, em face dos documentos juntados aos autos (fls. 537/542), manifesta-se às fls. 772/773 e, acatando parcialmente as alegações da Impugnante, reformula a exigência fiscal em relação à irregularidade do item 1.4 do AI (crédito relativo ao óleo diesel utilizado fora do processo de industrialização), promove a retificação do trabalho fiscal (fls. 695/768 e 772) e apresenta novo Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (DCMM) às fls.769/771.

Após ser notificada da reformulação do crédito tributário (fls. 773), a Impugnante ratifica os termos da Impugnação apresentada (fls. 776/777) e junta complemento do retromencionado acordo celebrado com o Estado de Minas Gerais.

A Fiscalização, por seu turno, reafirma que a Impugnante não identificou os veículos conforme solicitado em intimação e que ainda persistem os demais itens da autuação.

Afasta a alegação de ausência de especificação da matéria tributável, ao argumento de que o estorno dos créditos relativos às máquinas e aos equipamentos efetivou-se por falta da devida identificação destes, conforme fora solicitado.

Sustenta que o estorno de créditos baseou-se no efetivo consumo do óleo diesel em relação às notas fiscais de aquisição (fls. 47/70) e que tal procedimento não se confunde com arbitramento.

Quanto ao pedido de perícia, entende que sua realização é desnecessária, já que a exigência fiscal somente se efetivou após inúmeras reuniões e visitas técnicas ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento da Impugnante, além de o assistente técnico indicado não ser especialista.

Afirma que o período fiscalizado não foi alcançado pela decadência e colaciona decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que aplicam o art. 173, inciso I do CTN.

Quanto ao mérito, a Fiscalização junta doutrinas e jurisprudências sobre a conceituação e a diferença entre bens alheios e bens de uso e consumo. Descreve, em síntese, a atividade de mineração e explicita o conceito de produto intermediário em consonância com o disposto pela Instrução Normativa (IN) SLT nº 01/01e pela IN SLT nº 01/86.

Ao analisar o emprego do caminhão pipa fora-de-estrada nas atividades da Impugnante, conclui que suas partes e peças, além do combustível por ele consumido, não possibilitam o aproveitamento de crédito, pois tal veículo é equipamento alheio ao processo de mineração, utilizado em linha marginal.

Nesse mesmo diapasão, posiciona-se a Fiscalização em relação aos tratores de esteiras, afirmando que tais máquinas executam obras de engenharia civil para facilitar o acesso aos veículos de transporte do minério.

Sustenta que o mesmo raciocínio aplica-se aos produtos citados pela Impugnante às fls. 486, tais como lubrificantes, graxas, peças de reposição, roletes, pneus e energia elétrica consumida fora do processo produtivo. Conclui a Fiscalização que a essencialidade do bem na atividade econômica não implica direito a crédito de ICMS.

Em relação ao estorno de crédito de bens e mercadorias indevidamente classificados como ativo permanente (item 1.2 do AI), esclarece a Fiscalização que tais equipamentos são alheios à atividade do estabelecimento, logo não propiciam aproveitamento de crédito de ICMS.

Quanto ao acordo celebrado entre a Impugnante e o Estado de Minas Gerais, aduz que tal pacto referia-se ao crédito constituído até a data de sua celebração (20/12/00) e que tal avença não se subsume ao disposto no art. 100, inciso III do CTN, até mesmo porque não caracteriza prática reiterada da administração, mas apenas instrumento único.

Quanto à manutenção dos créditos de óleo diesel na proporcionalidade das exportações efetuadas, entende a Fiscalização, com base na Lei Complementar nº 87/96 e na legislação estadual, não ser possível o aproveitamento de tais créditos e, para amparar seu entendimento, cita a Consulta de Contribuinte nº 213/07.

No que tange ao estorno do crédito pela ausência de 1ª via de documento fiscal nas aquisições de energia elétrica (item 1.3 do AI), sustenta que o trabalho fiscal fundamentou-se no art. 70, inciso VI do RICMS/02.

No tocante à aplicação cumulativa de penalidades, sustenta que a natureza das exigências é distinta. Enquanto a multa isolada refere-se a descumprimento da obrigação acessória, a multa de revalidação é aplicada em razão do imposto não recolhido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, requer a procedência do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 828/843, opina pela parcial procedência do lançamento, para cancelar as exigências relativas ao item 1.3 do AI, ressalvando-se o entendimento quanto ao estorno proporcional do crédito em relação à exportação e as relativas ao período compreendido entre 02/04 e 06/04, por força do disposto pelo § 4º do art. 150 do CTN. Manifesta-se, ainda, para cancelar a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 em razão de sua indevida cumulação com a multa de revalidação.

A 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em decisão proferida em 17/08/10 às fls. 846, defere o pedido de perícia e determina que o senhor perito esclareça se os materiais que foram objeto de estorno de crédito, a que se referem os itens 1.1 e 1.2 do AI, se adéquam ao conceito de ativo permanente e de produto intermediário, como previsto nas Instruções Normativas SLT nº 01/86 e 01/01.

A Fiscalização, em consonância com o previsto pelo art. 142, inciso II, alínea “b” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08, (RPTA/MG), apresenta quesitos às fls. 857/858.

O Laudo Pericial é juntado aos autos às fls. 869/1029.

Em suas considerações preliminares, ressalta o Perito que da análise da função de máquinas e equipamentos contidos em um estabelecimento industrial decorre que nem todo bem ali encontrado desenvolve atividade de industrialização, como por exemplo aqueles destinados ao transporte e armazenamento de materiais, ao controle ambiental e à análise laboratorial.

Esclarece que a imprescindibilidade dos bens e materiais à atividade industrial não relaciona-se ao direito a crédito de ICMS.

Aduz que os bens elencados pela Fiscalização no Anexo 1 do AI observam o disposto pelas IN SLT nº 01/01 e nº 01/86, pois classificam-se como partes e peças (inciso IV da IN SLT nº 01/01) ou material aplicado em linha marginal (IN SLT nº 01/86), salvo os casos da broca de perfuratriz (“bits”) e a tela de peneira vibratória.

Relata que, no Anexo 2 do AI, a Fiscalização entendeu que os bens ali elencados não poderiam ser considerados como bens do ativo permanente, mas sim materiais de manutenção. Elucida, o Perito, que, para que a aquisição dos mencionados bens gerasse direito a crédito de ICMS, necessário seria que a intervenção feita no equipamento propiciasse a renovação e a valorização deste, com acréscimo de vida útil a ser considerada contabilmente, o que não se confunde com a mera reposição de peças.

Diante disso, a Impugnante manifesta-se às fls. 1035/1041, sustentando que a Instrução Normativa SLT nº 01/01 não foi adequadamente considerada na elaboração do laudo pericial.

Afirma, também, que o produto classificado como “tubo, condução, material, aço carbono” possui ação particularizada no contexto do processo mineral e, em razão disto, não poderia ter sido rotulado no laudo pericial como material de uso e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumo, mas sim como produto intermediário. Aduz que as mesmas razões se aplicam aos pneus fora-de-estrada.

Menciona jurisprudência do CC/MG e ressalta o acordo celebrado com o Estado de Minas Gerais, argumentando sobre a aplicação do art. 100, inciso III, parágrafo único do CTN.

Ao final, ratifica os termos da impugnação e postula a manutenção dos créditos de ICMS referentes aos bens classificados como de uso e consumo na proporção das exportações efetuadas até 13/08/07.

Por sua vez, a Fiscalização manifesta-se às fls. 1043/1044, concorda com a classificação dada aos bens pelo laudo pericial, mas não reformula o crédito tributário.

A Assessoria do CC/MG, mediante outra representação, às fls. 1045/1072, exara parecer acerca das conclusões do laudo pericial e, diferentemente do parecer de fls. 828/843, manifesta-se pela legitimidade da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, pela possibilidade de aproveitamento de crédito quanto ao consumo de óleo diesel em tratores de esteiras e pela aplicação do art. 173, inciso I do CTN no que se refere à decadência.

Concorda com o enquadramento feito no laudo pericial quanto aos “bits cortadores” e “tela componente” como produtos intermediários. Contudo, entende que devem ser excluídas do lançamento, por consistirem em partes e peças albergadas pela exceção prevista no inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86, os seguintes itens: lâmina componente, raspador componente e borracha raspador; chapa componente; lâmina componente, bcortante, borda, lâmina e canto; lâmina componente; cunha componente, protetor e protetor componente; martelo componente; protetor componente; cunha componente; massa refratária, cerâmica refratária, BLU RAM, criterion, thermotec, cergun e litewate; espaçador componente; voluta; chapa de aço, placa componente e SNAP; chapa componente; protetor para escavadeira; e ponta componente.

Afirma que os pneus geram créditos somente para as empresas transportadoras (art. 66, inciso VIII da Parte Geral do RICMS/02) e que o acordo celebrado entre a Impugnante e o Estado de Minas Gerais, em verdade, constitui uma transação e, por isso, não abrange períodos posteriores à ela.

Opina pela concessão do crédito do imposto incidente sobre os materiais de uso e consumo na proporção das exportações realizadas em relação às saídas totais do estabelecimento, em razão deste posicionamento já ter sido adotado em diversos pareceres e julgados.

No tocante ao estorno de crédito lançado CIAP, a Assessoria entende que geram direito à apropriação de crédito os bens para os quais a perícia atribuiu o código “3a” nas planilhas de fls. 983/994, com exceção dos itens: bomba industrial para combustível GILBARCO; sistema WIGGINS para combustível; sistema Lincoln de abastecimento; sistema FAST FILL de abastecimento (todos, por se afastarem da atividade econômica, já que relacionam-se ao abastecimento de veículos e equipamentos); e transmissão para perfuratriz (por ser item de manutenção).

Entende que também fazem jus ao crédito, já que o laudo pericial não logrou êxito ao classificá-los como bens alheios, os seguintes itens: moto bomba submersa; balanças ferroviárias para minas da fábrica e feijão; fornecimento de silo aço carbono; balanças rodoviárias; painel para condicionamento; fábrica: moinhos de rolo; bomba d'água conforme especificação; máquina de compressão de pelotas; e painel de alimentação/controlado do sistema de escovas.

Em relação à cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS, devida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo e ativo permanente, afirma a Assessoria que a infração resta bem caracterizada no AI.

Utiliza-se da mesma fundamentação produzida para o estorno do crédito de material de uso e consumo, para a caracterização dos produtos como bens de uso e consumo ou produto intermediário, para efeitos da cobrança de diferença de alíquota.

Em relação aos bens do ativo imobilizado, independentemente de sua classificação (alheios ou bens vinculados ao processo), entende que é devido o recolhimento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais.

Ao final, opina pelo parcial provimento do lançamento.

Nos termos do parágrafo único do art. 31 do Regimento Interno do CC/MG (Decreto nº 44.906/08), coube à 1ª Câmara de Julgamento a competência para julgar o presente Processo Administrativo Tributário (PTA).

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

Alega a Impugnante a nulidade do lançamento em razão de ausência de especificação da matéria tributável.

Contudo, não assiste razão à Impugnante.

Não há falar-se em nulidade do Auto de Infração em razão do estorno do crédito oriundo de aquisições de óleo diesel, consumido em máquinas e equipamentos para os quais a Impugnante não promoveu a identificação solicitada pela Fiscalização.

Ademais, todos os dispositivos legais atinentes à matéria encontram-se devidamente citados no Relatório Fiscal do AI (fls. 24/26).

Constatou-se que a Impugnante atendeu à solicitação contida no Termo de Intimação – JP nº 05/09 de 19/02/09 (fls. 12), o que ensejou o estorno de crédito de ICMS em relação às máquinas e equipamentos sem a devida identificação que permitisse à Fiscalização verificar a regularidade dos creditamentos.

Cabe ressaltar que o volume de combustível consumido no período em questão, cujos créditos foram apropriados, conforme relação das notas fiscais de fls. 47/70, não é compatível com o volume consumido pelos equipamentos que tiveram seu consumo informado pela Impugnante (fls. 262/333).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal informação só poderia ser prestada pela Impugnante, pois refere-se a consumo de óleo diesel ocorrido em exercícios anteriores (2005 e 2006), insuscetível de aferição física atual no estabelecimento.

Insta salientar que o arbitramento, no presente caso, não é instrumento legítimo, tendo em vista que não é caso de atribuir-se valor à operação, mas sim, de verificar a regularidade de créditos apropriados em função do local de utilização do produto. Assim o é por força do disposto pelo art. 53 do RICMS/02. Veja-se:

Art. 53 - O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - for declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou da prestação do serviço;

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em que seja o responsável pelo recolhimento do imposto;

V - ocorrer a falta de seqüência do número de ordem das operações de saídas ou das prestações realizadas, em Cupom Fiscal, relativamente aos números que faltarem;

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

### **Do Mérito:**

Conforme já relatado, o presente lançamento decorre da constatação das irregularidades apuradas mediante conferência de arquivos eletrônicos, livros fiscais, notas fiscais de entrada e memórias de cálculo fornecidas pela Autuada, em que esta deixou de recolher ICMS, no período de 02/04 a 12/06. A irregularidade 1 foi dividida em 4 itens, expostos a seguir:

1.1 – apropriação indevida, a título de crédito, do imposto destacado nas notas fiscais relacionadas no Anexo 1, visto que referentes à aquisição de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento. Exigem-se o ICMS devido, Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

1.2 – apropriação indevida, a título de crédito, mediante lançamento no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), de notas fiscais, relacionadas no Anexo 2, de aquisição de bens e mercadorias, que não se enquadram no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conceito de ativo permanente para efeito de aproveitamento do crédito do imposto, por referirem-se a bens alheios à atividade do estabelecimento e de partes e peças para manutenção. Exigem-se o ICMS devido, a respectiva Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) prevista pelo art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

1.3 – apropriação indevida, a título de crédito, do imposto destacado nas notas fiscais relacionadas no Anexo 3, tendo em vista o extravio dos documentos fiscais requisitados pela Fiscalização mediante o Termo de Intimação JP – nº 13/09. Exigem-se o ICMS devido, a Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) prevista pelo art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XII, todos da Lei nº 6.763/75;

1.4 – apropriação indevida, a título de crédito, do imposto informado nas notas fiscais relacionadas no Anexo 4, visto que referentes à aquisição de materiais de uso e consumo e de óleo diesel utilizado fora do processo de industrialização, lançado sinteticamente no livro Registro de Apuração do ICMS sob o título “outros créditos” e subtítulo “substituição tributária”, conforme detalhamento fornecido pela própria Autuada, o qual faz parte do Anexo 8, em atendimento ao Termo de Intimação JP - nº 05/09. Exigem-se o ICMS devido, a Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) prevista pelo art. 56, inciso II, e Multa de Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da lei nº 6.763/75.

2 - constatou-se mediante conferência de arquivos eletrônicos, livros fiscais, notas fiscais de entrada, que a Autuada deixou de recolher ICMS no período de 01/05 a 12/06, referente à diferença de alíquotas devida nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação para fins de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme notas fiscais relacionadas no Anexo 1. Exigem-se o ICMS devido e a respectiva Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Cabe destacar que não há falar-se em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a junho de 2004, com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Sobre o tema, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.  
CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE  
CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA  
DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS

ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando a aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

No mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2004 somente expirou em 01/01/10, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do AI em 20/07/09, conforme fls. 04.

No que tange ao aproveitamento de crédito do ICMS, cabe ressaltar que a Lei Complementar nº 87/96, ao exercer o mister constitucional estabelecido no art. 146 da CF/88, instituiu o sistema misto de crédito do ICMS, autorizando o creditamento do imposto pago nas aquisições de mercadorias e bens do ativo permanente, uma vez que as aquisições destinadas a uso ou consumo ainda não foram validadas no tocante ao crédito, após sucessivas alterações da referida lei complementar.

Com efeito, o art. 20 da mencionada lei assim prescreve:

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

Por sua vez, o § 1º do citado dispositivo cuidou de limitar o alcance do crédito, restringindo-o em relação às operações de aquisição de bens ou mercadorias não tributadas, inclusive as isentas, bem como em relação aos chamados bens alheios à atividade do estabelecimento, *in verbis*:

Art. 20 - (...)

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

O RICMS/02, em consonância com o disposto no art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75, tratou de disciplinar a matéria:

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transporte, interestadual e intermunicipal, ou de comunicação.

Buscando conferir mais clareza quanto ao alcance do conceito de bens alheios, já que a lei complementar não o fez, dispõe a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98:

INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01, DE 06 DE MAIO DE 1998

(MG de 09/05 e ret. em 12/09)

Dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

O DIRETOR DA DIRETORIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA ESTADUAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

(...)

considerando que a Lei Complementar nº 87/96 não definiu o que sejam mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, limitando-se, somente, a prescrever, em seu artigo 20, § 2º, que:

"Salvo disposição em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal."

considerando que o inciso III do artigo 31 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e o inciso XIII do artigo 70 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 38.104, de 28 de junho de 1996, vedam a apropriação do imposto, a título de crédito, quando o mesmo se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

considerando, ainda, que o inciso XIII do § 3º do artigo 70 do RICMS define como alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação;

considerando a necessidade de orientar os funcionários fiscais, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária, por meio de norma interpretativa,

RESOLVE:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

(...)

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.  
(Grifou-se)

Quanto ao conceito de produto intermediário, sabe-se que o art. 66, inciso V, alínea “b” da Parte Geral do RICMS/02, estabelece que “são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição”.

Sabendo-se ao certo que os produtos intermediários não integram o produto final (minério), resta analisar a IN SLT nº 01/86 e a IN nº 01/01, para definir-se a expressão: “consumidos no processo produtivo”.

A IN SLT nº 01/86 classifica como produto intermediário por extensão, aquele que, “embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”. Mais adiante, o mesmo diploma legal define o que deve ser entendido por “imediata e integralmente” e o que este conceito não alcança e, neste ponto, merecem destaque as disposições dos itens IV e V:

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, 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. (Grifou-se)

Portanto, resta claro que a referida instrução normativa estabelece que um produto consumido será enquadrado na categoria de produto intermediário apenas quando sua participação no processo de industrialização (ou extração) se der

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diretamente na linha de produção e possuir caráter fundamental na obtenção do produto final.

Cabe destacar que a referida IN SLT nº 01/86 somente considera como produto intermediário as partes e peças de máquinas ou equipamentos que tenham contato físico com o produto que se industrializa, além destas deverem ser consumidas imediata e integralmente no processo produtivo.

No tocante à IN SLT nº 01/01, vale mencionar a norma ínsita no seu art. 2º, que assim dispõe:

Art. 2º- Para efeitos de crédito do imposto, considera-se produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento.

Não se pode perder de vista que o citado dispositivo, ao estender seu alcance para outros materiais “consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento”, o faz com a ressalva de que devam ser respeitadas as definições constantes da IN SLT nº 01/86, que por sua vez, repita-se, exclui da possibilidade de aproveitamento de crédito do imposto, as partes e peças de máquinas e equipamentos que não tenham contato físico com o produto objeto de industrialização ou extração.

Cabe destacar que o contato físico exigido pela norma, no caso das empresas mineradoras, quer se referir a uma ação do equipamento ou produto na extração, beneficiamento ou estocagem do minério de ferro, mas não simplesmente o contato por receber partículas (poeira) durante o desenrolar do processo produtivo.

Assim sendo, a matéria-prima é o minério e o que a ela é agregado no desenvolvimento do processo produtivo é considerado produto intermediário, bem como aquilo que é consumido em contato com o produto.

Conforme relatado, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG deferiu o pedido perícia formulado pela Impugnante e determinou que fossem esclarecidas questões referentes aos itens 1.1 e 1.2 do AI, relativos aos créditos do imposto decorrentes das aquisições de material de uso e consumo e bens alheios, lançados como produtos intermediários (item 1.1) e bens do ativo permanente lançados no CIAP, mas que se caracterizam como bens alheios ou parte e peças não imobilizáveis (item 1.2).

Os produtos considerados pela Fiscalização como material de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento encontram-se relacionados na planilha de fls. 29/38, contendo os elementos relativos aos documentos fiscais, a descrição dos produtos e o local de aplicação dos mesmos, identificados pelos códigos de “1” a “8”, lançados às fls. 85.

O Laudo Pericial (fls. 869/1.029), que apresentou as respostas aos quesitos formulados e sua conclusão quanto à correta classificação dos produtos, apenas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

divergiu da classificação dada pela Fiscalização ao considerar como produtos intermediários os “bits cortadores” e “tela componente” (adquiridos conforme Notas Fiscais nº 592417 e nº 013274), ou seja, os demais itens constantes do Anexo 1 foram classificados como material de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento.

Observando o rol de produtos cujos créditos foram estornados, nota-se que são partes e peças, serviços, ferramentas, material hidráulico, elétrico, de escritório, de laboratório e de manutenção geral, graxas, óleos lubrificantes e pneus.

Quanto aos bens constantes do Anexo 2 do AI, malgrado a Assessoria do CC/MG (fls. 1045/1072) opine pela caracterização dos bens apontados pelo Perito como “3a”, salvo as exceções já relatadas, como integrantes do ativo permanente, o laudo pericial não enquadró nenhum deles como sendo bens do ativo permanente, tampouco como produtos intermediários (fls. 917/923).

Deste modo, entende-se que todos os bens relacionados no Anexo 2 do AI são alheios à atividade fabril da Impugnante, aplicados em linha marginal de produção, razão pela qual não podem ser admitidos como bens do ativo permanente.

Neste sentido, mantêm-se as exigências fiscais expostas nos itens 1.1 e 1.2 do AI, salvo quanto aos “bits cortadores” e à “tela componente” por consistirem em produtos intermediários.

Quanto aos pneus, não há legitimidade para os créditos utilizados, uma vez que tais produtos somente geram créditos para as empresas transportadoras, nos termos do inciso VIII do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02.

Neste caso, os pneus não podem ser considerados produtos intermediários já que, muito embora sejam consumidos na linha de extração, não entram em contato com o minério, no sentido de exercer um papel direto na produção ou extração, somente o fazendo por transitar sobre o minério e vias.

Quanto ao estorno de crédito referente ao consumo de óleo diesel e lubrificantes relacionados na planilha de fls. 47/70, destaca-se que o Anexo 5 (fls. 71/132) detalha o percentual de estorno por equipamento.

Assim, em relação às aquisições de óleo diesel, a Fiscalização promoveu o estorno proporcional dos créditos de acordo com as informações prestadas pela Autuada em relação ao consumo de óleo diesel em máquinas e equipamentos.

O crédito tributário relativo a este item foi retificado às fls. 695/768, em atendimento parcial à Impugnação.

A partir da planilha apresentada pela Fiscalização, constata-se que foram glosados os créditos referentes a veículos e equipamentos considerados como sendo de apoio à atividade extrativa.

Desta forma, estornou-se o crédito decorrente de aquisição de óleo diesel para utilização em camionetes, caminhão guindalto, caminhão de apoio, compressor gerador, motoniveladoras, tratores de esteira, tratores de pneu. Entretanto, não se verifica no AI, estorno de crédito referente ao óleo diesel utilizado em caminhões fora

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de estrada, caminhões caçamba estrada, pás-carregadeiras, escavadeiras, retroescavadeiras, perfuratrizes, que, nos termos da legislação, enquadram-se como equipamentos utilizados diretamente no processo de lavra, extração, transporte e beneficiamento do minério.

Nesse contexto, pelo todo já exposto, a exigência fiscal encontra-se correta à luz da IN SLT nº 01/86 e IN SLT nº 01/01.

No que se refere à afirmação de que os procedimentos de apropriação de créditos pela Recorrente estariam lastreados em acordo firmado com o Estado de Minas Gerais em 20/12/00, evidencia-se a sua improcedência. Em verdade, o referido acordo possui natureza jurídica de transação, como se pode perceber pela leitura da cláusula primeira de tal documento:

### CLAÚSULA PRIMEIRA - DA TRANSAÇÃO

As **PARTES**, mediante concessões mútuas, celebram a presente transação, visando à extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156 do Código Tributário Nacional, correspondentes às operações compreendidas no objeto deste acordo. (Grifou-se)

E sendo assim, faz-se necessário analisar em conjunto as normas tributárias que tratam de tal instituto, inserto dentre as causas extintivas do crédito tributário e definido nos seguintes termos:

CTN

Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

(...)

III - a transação;

Parágrafo único - A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144e 149.

(...)

Art. 171 - A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único - A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Lei nº 6.763/75

Art. 218 - A transação será celebrada nos casos definidos em decreto, alcançando as parcelas correspondentes às multas, aos juros e aos demais encargos incidentes sobre a dívida, e efetivar-se-á no curso de demanda judicial, ouvido o Ministério Público, abrangendo as exigências fiscais existentes na órbita administrativa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto Estadual nº 41.417/00

Art. 1º - O Secretário de Estado da Fazenda, por proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual, poderá autorizar a celebração de transação para extinguir litígios judiciais de natureza tributária, observado o disposto neste decreto.

Art. 2º - A transação judicial, restrita às parcelas acessórias da obrigação principal, alcança idêntica matéria discutida pelo mesmo contribuinte na órbita administrativa e tem cabimento quando, em razão de precedentes jurisprudenciais ou da complexidade fático jurídica ou exclusivamente jurídica da matéria discutida, houver fundadas dúvidas quanto ao êxito da ação.

Desta maneira, conclui-se que o acordo avençado entre o Estado de Minas Gerais e a Companhia Vale do Rio Doce (denominação social da Impugnante na ocasião da celebração deste), somente abrange os créditos tributários constituídos até a data de sua celebração, ou seja, até 20/12/00.

Interpretação diferente colocaria tal instrumento de composição de litígio em contradição com a legislação tributária aplicável, visto que a transação não pode alcançar eventos futuros.

Neste mesmo sentido, é de se destacar a cláusula terceira do acordo ora em análise:

### CLÁUSULA TERCEIRA - COMPROMISSO DO ESTADO

3.1 - A FAZENDA PÚBLICA, a seu turno, compromete-se:

3.1.1 - Extinguir, como resultado da transação celebrada, os autos de infração relacionados no Anexo I e os respectivos processos administrativos e judiciais referentes às teses descritas na Cláusula primeira deste acordo.

Portanto, repita-se, o instrumento ora examinado extinguiu obrigações da Impugnante existentes na data de sua celebração, inexistindo qualquer efeito em relação aos fatos geradores ocorridos ou o crédito tributário constituído após aquela data.

De fato, outra não poderia ser a conclusão, já que somente à legislação tributária compete determinar quais são os créditos de ICMS passíveis ou não de aproveitamento na escrita fiscal.

Sendo assim, não há falar-se, portanto, em aplicação do art. 100 do CTN.

Por outro lado, cabe destacar que as conclusões do mencionado acordo foram revistas em 2004. Na ocasião, em trabalho complexo que envolveu diversos técnicos da Impugnante (atuantes nas diversas fases do processo produtivo) e da Receita Estadual, foi realizado mapeamento da grande maioria das mercadorias e bens adquiridos pela empresa, de forma a identificar-se, tendo em vista a legislação em vigor, aqueles passíveis ou não de aproveitamento de crédito de ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os itens relacionados neste PTA são aqueles em relação aos quais não se chegou a consenso, de modo que a Fiscalização, já àquela época, entendia que os créditos do imposto relativos a tais materiais não eram passíveis de aproveitamento. Como não houve solução para o impasse, fez-se necessária a autuação, de forma a se evitar prejuízo ao Erário, em razão de iminente caducidade de parte dos estornos realizados.

Conclui-se, portanto, que não houve violação ao princípio da boa-fé ou da moralidade da administração pública. Ao contrário, houve sim respeito e concretização dos princípios da legalidade, eficiência, supremacia do interesse público sobre o particular e também do citado princípio da moralidade administrativa.

Por outro lado pleiteia a defesa que, em relação aos produtos classificados como material de uso e consumo, lhe seja autorizado, no mínimo, a apropriação dos créditos na proporção das exportações realizadas, na esteira da legislação vigente à época das aquisições dos produtos.

A Fiscalização rejeita tal tese, afirmando que, a teor da regra contida no inciso X do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, não há autorização para aproveitamento de crédito de material de uso e consumo.

Quanto ao entendimento da Fiscalização de que a expressão contida no revogado inciso VI do art. 66 do RICMS/02 equivale ao consumo de produtos intermediários e matéria prima, a Consulta de Contribuinte nº 003/07 não deixa qualquer controvérsia quanto ao entendimento da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG) até 13/08/07.

Com efeito, a consulta foi declarada ineficaz, por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, ou seja, “a aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.”

Destaca-se, portanto, que a Superintendência de Tributação (SUTRI), órgão responsável pela interpretação da legislação tributária no âmbito da SEF/MG, sustentava, nas consultas respondidas, a distinção entre os créditos referentes a matéria-prima e a produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados. Confira-se:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 89/04**

**CRÉDITO DE ICMS - ETIQUETA - EMBALAGEM - EXPORTAÇÃO - SERÁ ABATIDO, SOB A FORMA DE CRÉDITO, DO IMPOSTO INCIDENTE NAS OPERAÇÕES OU NAS PRESTAÇÕES REALIZADAS NO PERÍODO, DESDE QUE A ELAS VINCULADO, O VALOR DO ICMS CORRESPONDENTE ÀS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU RECEBIDAS PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO NA PRODUÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, INCLUSIVE OS SEMI-ELABORADOS, DESTINADOS À EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR (ARTIGO 66, INCISO VI, PARTE GERAL, RICMS/02).**

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 03/07**

**CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO** - A AQUISIÇÃO OU RECEBIMENTO DE MERCADORIA PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO ENSEJARÁ DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO NA PROPORÇÃO DAS SAÍDAS PARA O EXTERIOR, CONFORME DISPOSTO NO INCISO VI DO ART. 66 DO RICMS/02.

Posteriormente, com a edição do Decreto nº 44.596, de 13/08/07, que revogou as disposições dos incisos VI e VII do art. 66 e deu nova redação ao inciso III do art. 70, todos do RICMS/02, a SUTRI reformulou as Consultas de Contribuintes acima citadas, para dar novo entendimento à matéria, ou seja, de que não era permitida a apropriação de créditos referentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação.

Assim, pode-se afirmar que até 13/08/07, os créditos relativos aos produtos intermediários, matéria prima e embalagem eram integrais, enquanto aqueles relativos a material de uso e consumo eram proporcionais às exportações.

Com efeito, o RICMS/02, até 13/08/07, tratava da matéria no art. 66, com as seguintes disposições:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;

VII - Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos;

(...).

Cabe mencionar, ainda, a redação do inciso III do art. 70 do RICMS/02, vigente no período de 01/01/07 a 13/08/07, dispositivo este que trata da vedação de crédito, o qual era mais que explícito ao prever vedação de créditos relacionada a materiais para uso ou consumo do estabelecimento:

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento;

(Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007 - Redação dada pelo Dec. nº 44.596, de 13/08/07).

Infere-se, por conseguinte, que no período de vigência da norma, para as empresas industriais não exportadoras, o crédito do imposto se restringe às aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, acrescido da parcela relativa às entradas de bens do ativo imobilizado. Por outro lado, em se tratando de empresa exportadora, permite-se apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso e consumo, previsto na Lei Complementar nº 87/96.

Cabe destacar que os incisos acima transcritos conviviam em harmonia legislativa com os outros dispositivos que tratavam do crédito do imposto, em relação à generalidade das operações dos estabelecimentos.

Desta forma, existindo diferença no seio do regulamento, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é o produto intermediário, caracterizando-se exatamente por aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa nº 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Assim vinha decidindo o CC/MG até a edição do Decreto nº 45.388 de 02/06/10, que cessou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a SEF/MG pretendia que fosse dado ao tema. É que o art. 2º do referido decreto deixa clara a impossibilidade da apropriação do mencionado crédito ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte. Confira-se:

Decreto nº 45.338/10:

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o estorno de crédito de ICMS na entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação e de insumo empregado no transporte em veículo próprio de produtos destinados a exportação, bem como sobre o pagamento do crédito tributário decorrente do estorno, com dispensa ou redução de multas e juros.

Art. 2º O sujeito passivo que tenha apropriado, a qualquer tempo, a título de crédito, em sua escrita fiscal, o valor do ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação deverá promover o respectivo estorno e regularizar sua conta gráfica de ICMS. (grifou-se)

Art. 3º O disposto no art. 2º aplica-se também à entrada de insumos adquiridos a partir de 13 de agosto de 2007 para emprego em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos destinados a exportação. (Grifou-se)

Deve-se destacar que a supra transcrita norma do Decreto nº 45.388 tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha modificado, revogado, ripristinado ou retroagido a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

Desta forma, em face da impossibilidade deste órgão colegiado negar aplicação a ato normativo, em observância ao art. 110, inciso I do RPTA, não há como permitir a apropriação, a qualquer tempo efetivada, do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas pelo adquirente.

Não obstante, o CTN estabelece em seu art. 100, *in verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Neste norte, considerando o entendimento do órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da SEF/MG, a SUTRI, sobre a matéria, no período anterior a 13/08/07, as alterações processadas na legislação em 13/08/07 e as disposições do Decreto nº 45.338/10, retromencionado, é possível concluir que os contribuintes foram levados a entender que o Estado permitia, até 13/08/07, a apropriação, a título de crédito, dos valores do ICMS relativos à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado destinado à exportação.

Por estas razões, e com base no parágrafo único do art. 100, III do CTN, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas às entradas de material de uso e consumo, utilizados no processo produtivo da Autuada, ocorridas até 13/08/07, considerando a proporcionalidade das exportações realizadas, passando a incidir integralmente a partir de 14/08/07, com emprego dos índices da Taxa Selic que, por sua vez, resulta de disposição legal (art. 226 da Lei nº 6.763/75) c/c a Resolução nº 2.880/97.

No que se refere ao estorno de crédito em razão do extravio dos documentos fiscais requisitados pela Fiscalização, é claro o art. 70, inciso VI do RICMS/02 ao dispor:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

VI - o contribuinte não possuir a 1ª via do documento fiscal, salvo o caso de comprovação da autenticidade do valor a ser abatido, mediante apresentação de cópia do documento, com pronunciamento do Fisco de origem e aprovação da autoridade fazendária a que o contribuinte estiver circunscrito; (grifou-se)

Considerando que a Impugnante foi formalmente intimada (fls. 13) para apresentar as 1<sup>as</sup> vias dos documentos fiscais, mostram-se pertinentes as exigências fiscais.

Em relação à cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS, devida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo e ativo permanente, a infração resta bem caracterizada no AI e encontra sustentação no art. 5º, § 1º, item 6 c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, todos da Lei nº 6763/75.

A matéria encontra-se regulamentada pelo RICMS/02, conforme art. 1º, inciso VII, art. 2º, inciso II e art. 43, inciso XII.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao tratar da alíquota do imposto, o RICMS/02 assim regulamentou:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 1º - Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

(...)

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

XII - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a base de cálculo sobre a qual foi cobrado o imposto na origem: (grifou-se)

As exigências fiscais compreendem o período de fevereiro de 2004 a dezembro de 2006. Os produtos ou serviços em relação aos quais, o imposto é devido pela diferença de alíquota são aqueles descritos no Anexo I (fls. 30/38), com lançamento de valores na coluna “DIF. DE ALIQUOTA”, consolidados no documento de fls. 134.

Para caracterização dos produtos como bens de uso e consumo ou produto intermediário, vale-se da mesma fundamentação produzida para o estorno do crédito de material de uso e consumo.

Deste modo, deve-se ressaltar os bens considerados pela perícia como produtos intermediários, ou seja os “bits cortadores” e a “tela componente”.

Em relação aos bens do ativo imobilizado, independentemente de sua classificação (alheios ou bens vinculados ao processo), é devido o recolhimento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais.

Por fim, em relação à aplicação das penalidades, aduz a defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, uma vez que só existe descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global atribuído pela Fiscalização a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Impugnante. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que são infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no art. 53 acima, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, “são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias”.

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O Desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente, a tempo e modo". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Neste caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6763/75, conforme o caso.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Sendo assim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 25/01/12. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de

nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 695/772, e, ainda, para: a) excluir as exigências relativas aos materiais classificados pelo Perito como produtos intermediários; b) excluir os juros e multas das exigências fiscais decorrentes do aproveitamento de crédito pelas entradas de material de uso e consumo, utilizados na atividade industrial, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento, adquiridos até 13/08/07, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, exceto pneus; c) excluir as exigências de ICMS sobre a diferença de alíquota nas aquisições dos materiais classificados como produtos intermediários, nos termos do laudo pericial, quando adquiridos em operação interestadual. Vencido, em parte, o Conselheiro André Barros de Moura, (Revisor), que julgava parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário e, ainda, para: a) excluir as exigências relativas aos materiais classificados pelo Perito como produtos intermediários; b) excluir as exigências relativas aos materiais classificados como produtos intermediários, nos termos do quadro de fls. 1.060 a 1.062 e, também, pneus fora de estrada, óleos lubrificantes e graxas; c) excluir as exigências fiscais de forma a manter os créditos relativos ao material de uso e consumo consumidos na atividade industrial, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento; d) excluir as exigências vinculadas aos bens do Ativo Imobilizado classificados pelo Perito na planilha de fls. 983/994 no item “3a”, exceto quanto aos itens: Bomba Industrial para combustível GILBARCO, Sistema WIGGINS para combustível, Sistema Lincoln de abastecimento, Sistema FAST FILL de abastecimento e transmissão para perfuratriz; e) excluir as exigências vinculadas aos bens do Ativo Imobilizado relativas aos produtos elencados no quadro de fls. 1.069/1.070; f) excluir as exigências relativas ao consumo de óleo diesel nos tratores de esteiras; g) excluir as exigências de ICMS sobre a diferença de alíquota nas aquisições dos materiais classificados como produtos intermediários, nos termos do quadro de fls. 1.060 a 1.062, inclusive pneus fora de estrada, óleos lubrificantes e graxas, quando adquiridos em operação interestadual. Vencido, também, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, que, além das exclusões contidas no voto do Conselheiro André Barros de Moura, excluía, ainda, as exigências do item 1.3 do Auto de Infração. Participaram do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha.

**Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente/Relatora**

AV

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 20.697/12/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000161532-68  
Impugnação: 40.010125409-43  
Impugnante: Vale S.A.  
IE: 461024161.52-57  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3- Belo Horizonte

---

Voto proferido pelo Conselheiro André Barros de Moura, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

**Da Apropriação indevida do imposto destacado nas notas fiscais relacionadas às aquisições de material de uso e consumo e de bens alheios**

Os produtos considerados pelo Fisco como material de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento encontram-se relacionados na planilha de fls. 29/38, contendo os elementos relativos aos documentos fiscais, a descrição dos produtos e o local de aplicação dos mesmos, identificados pelos códigos de “1” a “8”, lançados às fls. 85 dos autos da seguinte forma:

- 1 – Partes e peças de manutenção de máquinas e equipamentos alheios;
- 2 – Ferramentas / instrumentos / utensílios industriais e suas manutenções;
- 3 – Sistemas hidráulicos/ elétricos / eletrônicos e suas manutenções;
- 4 – Escritório / laboratório / restaurante / equipamentos de segurança / material de limpeza;
- 5 – Informática / automação industrial / comunicação e suas manutenções;
- 6 – Construção civil / mecânica e suas manutenções;
- 7 – Tratamento de água/ ar / solo;
- 8 – Serviços.

Em atendimento à determinação da Egrégia 3ª Câmara de Julgamento, o perito designado elaborou o Laudo Pericial de fls. 869/1.029, contendo as respostas aos quesitos formulados e a sua conclusão quanto à correta classificação dos produtos.

Muito embora a forma adotada pelo *Expert* para informar a classificação do produto dificulte a compreensão, destacou o Fisco que apenas os “bits cortadores” e “tela componente” foram reconhecidos como produtos intermediários. Logo, os demais itens constantes do “Anexo 1” foram classificados como material de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observando o rol de produtos cujos créditos foram estornados, percebe-se que, em sua maioria, são partes e peças, serviços, ferramentas, material hidráulico, elétrico, de escritório, de laboratório e de manutenção geral, graxas, óleos lubrificantes e pneus.

A Impugnante salienta que os materiais considerados pelo Fisco como de uso e consumo são, na verdade, produtos intermediários, estando diretamente relacionados à consecução do objeto social da empresa, desgastando-se ou tornando-se inservíveis às suas finalidades próprias, ainda que gradativamente, em função de sua aplicação no processo produtivo.

Argumenta que alguns materiais listados no presente Auto de Infração teriam seus créditos autorizados pela Instrução Normativa SLT nº 01/01, que trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS pelas empresas mineradoras, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Sabe-se que o art. 66, inciso V, alínea “b” da Parte Geral do RICMS/02, estabelece que “são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição”.

Sabendo-se ao certo que os produtos em questão não integram o produto final (minério de ferro), resta analisar a Instrução Normativa (IN) SLT nº 01/86 e a IN nº 01/01, para se definir a expressão: “consumidos no processo produtivo”.

A IN SLT 01/86 classifica como produto intermediário por extensão, aquele que, “embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”. Mais adiante, o mesmo diploma legal define o que se deve entender por “imediata e integralmente” e o que este conceito não alcança e, neste ponto, merecem destaque as disposições dos seus itens IV e V:

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, resta claro que a referida Instrução Normativa estabelece que um produto consumido pelo contribuinte será enquadrado na categoria de produto intermediário, quando sua participação no processo de industrialização (ou extração) se der diretamente na linha de produção e deve possuir caráter indiscutível de essencialidade na obtenção do produto final, o que não é o caso da maioria dos produtos identificados pelo Fisco, cuja função está ligada à manutenção e conservação de veículos e equipamentos que compõe o Ativo Imobilizado da empresa.

A referida Instrução Normativa em seus itens IV e V, ao tratar das partes e peças de máquinas e equipamentos, somente considera como produto intermediário, e consumidas imediata e integralmente no processo produtivo, aquelas que tenham contato físico com o produto que se industrializa, o que não ocorre com a maioria dos itens listados neste PTA.

No tocante à IN SLT 01/01, vale mencionar a norma ínsita no seu art. 2º, que assim dispõe:

Art. 2º - Para efeitos de crédito do imposto, considera-se produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento.

Não se pode perder de vista que o citado dispositivo, ao estender seu alcance para outros materiais “consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento”, o faz com a ressalva de que devam ser respeitadas as definições constantes da IN SLT 01/86, que por sua vez, repita-se, exclui da possibilidade de aproveitamento de crédito do imposto as partes e peças de máquinas e equipamentos que não tenham contato físico com o produto objeto de industrialização ou extração.

Cabe destacar que o contato físico exigido pela norma, no caso das empresas mineradoras, quer se referir a uma ação do equipamento ou produto na extração, beneficiamento ou estocagem do minério de ferro, mas não simplesmente o contato por receber partículas (poeira) ou por transitar simplesmente sobre o minério.

Assim, segundo o Perito, a “tela componente” e “bits cortadores”, adquiridos conforme NF 592417 e 013274, relacionadas na planilha de fls. 894, classificam-se como produtos intermediários.

Além dos dois itens classificados na perícia como material intermediário, e considerando os itens da planilha de fls. 878/916, os produtos adiante devem receber o mesmo tratamento:

Nota Fiscal	Produto	Justificativa/Utilização
-------------	---------	--------------------------

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

000607; 000615; 000617; 000626; 005246; 028360; 000653; 000695; 000702; 000697; 005587; 005576; 001466; 000725; 000737; 000741; 000753; 004466; 000778; 000813; 031215; 000822; 000826; 006061; 006083; 004969; 000872; 000880; 006163; 005161; 000911; 005288; 032546; 006369; 006370; 006376; 000986; 000166; 001017; 000237; 00253; 000269; 001041; 001053; 000292; 000295; 006040; 001116; 001202; 001207 e 001178.	Lâmina componente, raspador componente e borracha raspador.	Remoção do minério aderente à correia transportadora.
003518 e 003560.	Chapa componente.	Aplicada na peneira vibratória para classificação do minério.
020182; 560075; 560209; 626546; 632836; 632837; 645100; 645878; 647352; 667140; 671687; 674114; 681867; 681884; 029667; 029665; 691507; 213970; 215070; 216760 e 216761.	Lâmina componente, BCortante, borda, lâmina e canto.	Material de penetração no solo utilizados nos tratores de esteiras.
000616; 000618; 000663; 000665; 000675; 000737; 000739; 000898 e 000943.	Lâmina componente	Utilizada para regular o fluxo do minério nos silos.
121290; 121521; 123605; 029008; 120213; 132407; 132643; 132644; 134538; 144886; 145604; 033681; 033795; 148014; 147844; 034857; 035338; 153117; 154867; 037367; 683645; 037714; 037703; 163259; 737279; 040967 e 771116.	Cunha componente, protetor e protetor componente.	Fixação de dentes na caçamba da escavadeira de minério.
006728; 007498 e 007556.	Martelo componente.	Utilizado na perfuratriz no preparo da explosão para desmonte do minério.
123257; 123341; 123485 e 124276.	Protetor componente.	Aplicado na caçamba da carregadeira.
125879; 126605; 126830; 126349; 127151; 127790;	Cunha componente.	Fixação do revestimento

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

128004; 127674; 130581; 133459; 135529; 136084; 152501; 152837 e 158497.		interno do britador.
001533; 385547; 386278; 385579; 387047; 015684; 015685; 015686; 015687; 015697; 015698; 015875; 015837; 015777; 015778; 015758; 015759; 015763; 015807; 015843; 015844; 015779; 015729; 015764; 015773; 015774; 015775; 015780; 015824; 015815; 015826; 015831; 015842; 015812; 015813; 015814; 015700; 015701; 015702; 015722 e 015822.	Massa refratária, cerâmica refratária; BLU RAM, criterion, thermotec, cergun e litewate.	Isolante térmico aplicado no forno de pelotização.
131171 e 130867.	Espaçador componente.	Fixação da parede interna do britador.
058606 e 059203.	Voluta.	Componente da bomba utilizada no beneficiamento do minério. Mantém contato com a polpa, conforme informado pelo Fisco no PTA 01.000.
938436; 938438; 938741; 020301; 020436; 020534; 021204; 024846; 024847; 151680; 165119; 022637 e 023334.	Chapa de aço, placa componente e SNAP.	Revestimento interno da peneira vibratória.
061725; 062042; 062927; 064718 e 066944.	Chapa componente.	Revestimento interno do chute de transporte de minério.
033681; 039769 e 042689.	Protetor para escavadeira.	Protetor do lábio da caçamba da carregadeira.
641637; 641639; 685153 e 687490.	Ponta componente.	Material de penetração no solo empregado na carregadeira.

Analisando os produtos apontados no quadro, é possível afirmar que os itens utilizadas nos tratores de esteiras se desgastam em suas atividades fins, em contato direto com o minério de ferro, ainda que atuando na terraplanagem e limpeza de solo dentro das minas, tarefas essas inerentes à retirada do minério, uma vez que exercem papel direto na exploração do minério.

O fato de que os tratores possam exercer alguma outra ação, como melhoramento de ruas e estradas, por exemplo, não autoriza a exclusão integral dos créditos. Como o Fisco não cuidou de promover o arbitramento das parcelas utilizadas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fora da linha de produção, há de se manter integralmente os créditos das peças mencionadas, uma vez que é presumível que os tratores atuam muito mais na linha de produção do que no melhoramento de vias de acesso.

De modo diverso no tocante às mesmas peças quando utilizadas nas motoniveladoras, uma vez que noutros processos restou comprovado que esses equipamentos não atuam diretamente na movimentação do minério de ferro, como restou consignado no Acórdão nº 20.083/11/3ª (PTA 01.000159422-42).

De igual modo quanto aos produtos utilizados na caçamba da escavadeira e pás carregadeiras, sendo que tais itens foram considerados como produtos intermediários, em perícias já realizadas compreendendo o processo produtivo do Grupo Vale.

As lâminas para o raspador, os produtos aplicados nas peneiras, os controladores de fluxo de minério nos silos, os fixadores do revestimento interno do britador e o revestimento interno dos chutes se encaixam na regra do item V da IN 01/86, uma vez que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, atuando em contato direto com o minério de ferro.

O material refratário, como em todo processo de alto forno, é consumido no processo industrial, em decorrência do calor exercido sobre eles.

Quanto ao “TUBO CONDUÇÃO AÇO CARBONO”, o Perito informou apenas que ele é utilizado para condução de fluidos diversos.

A ausência de informação mais detalhada decorre da ação negativa da Impugnante, que não prestou a devida e clara informação ao Perito, segundo as observações postas no Laudo Pericial.

A defesa afirma que tal produto é utilizado para condução da polpa de minério, sendo que em perícia realizada consagrou-se a utilização de tubos para condução de minério e rejeitos.

Neste caso, como as partes não conseguem definir a exata função do produto no processo industrial, entende esta Assessoria que há de se manter o crédito apropriado, uma vez que caberia ao Fisco comprovar a classificação do bem como material de uso e consumo.

Cabe observar que a classificação dos tubos utilizados na condução da polpa como produto intermediário já havia sido tomada no PTA 01.000159422-42, por decisão do próprio Fisco.

Em relação às “volutas” deve ser mantido o crédito do imposto, uma vez que o Fisco, ao se manifestar no PTA 01.000164666-90, discorre sobre a legitimidade de tal crédito.

Neste sentido, os produtos mencionados classificam-se, de fato, como partes e peças e aplicam-se a elas, o disposto no item V da IN 01/86, a saber:

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, 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.

Em relação aos demais produtos, acompanho a classificação realizado pelo Perito, entendendo que são partes e peças de reposição, sem atuação específica no processo industrial.

Importante registrar que a planilha de fls. 925/982 contém os mesmos produtos relacionados na planilha de fls. 878/916.

Registre-se, também, que a proposta contida no quadro anterior refere-se exclusivamente aos documentos citados na coluna “Nota Fiscal”, uma vez que existem outros produtos com nomes idênticos, mas com finalidade diversa e enquadramento como material de uso e consumo.

Noutro giro, afirma a Impugnante que os procedimentos de apropriação de créditos são lastreados em Acordo firmado entre a CVRD e o Estado de Minas Gerais, em 20/12/00 e Termo de Ocorrência a ele vinculado. Cita, em especial, produtos expressamente arrolados no citado acordo, dentre os quais lubrificantes e pneus, que foram objeto de glosa.

Acrescenta, ainda, que “o mencionado acordo autorizou a compensação de créditos decorrentes de produtos análogos àqueles relacionados pelo Fisco na autuação objurgada, inclusive de forma retroativa”.

No que se refere à afirmação de que os procedimentos de apropriação de créditos pela Recorrente estariam lastreados em Acordo firmado com o Estado de Minas Gerais em 20 de dezembro de 2000, evidencia-se a sua improcedência. Trata-se referido “Acordo” de “Transação”, como se pode perceber pela leitura da cláusula primeira de tal documento:

### CLAUSULA PRIMEIRA - DA TRANSAÇÃO

As PARTES, mediante concessões mútuas, **celebram a presente transação**, visando à extinção do crédito tributário, nos termos do **art. 156 do Código Tributário Nacional**, correspondentes às operações compreendidas no objeto deste acordo.

E sendo assim, faz-se necessário analisar em conjunto as normas tributárias que tratam deste instituto, inserto dentre as causas extintivas do crédito tributário e definido nos seguintes termos:

CTN

Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

(...)

III - a transação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único - A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144e 149.

(...)

Art. 171 - A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único - A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Lei nº 6.763/75

Art. 218 - A transação será celebrada nos casos definidos em decreto, alcançando as parcelas correspondentes às multas, aos juros e aos demais encargos incidentes sobre a dívida, e efetivar-se-á no curso de demanda judicial, ouvido o Ministério Público, abrangendo as exigências fiscais existentes na órbita administrativa. (redação original).

Decreto Estadual nº 41.417/00

Art. 1º - O Secretário de Estado da Fazenda, por proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual, poderá autorizar a celebração de transação para extinguir litígios judiciais de natureza tributária, observado o disposto neste decreto.

Art. 2º - A transação judicial, restrita às parcelas acessórias da obrigação principal, alcança idêntica matéria discutida pelo mesmo contribuinte na órbita administrativa e tem cabimento quando, em razão de precedentes jurisprudenciais ou da complexidade fático jurídica ou exclusivamente jurídica da matéria discutida, houver fundadas dúvidas quanto ao êxito da ação.

Pelo visto, conclui-se que o “Acordo” pactuado entre o Estado de Minas Gerais e a Companhia Vale do Rio Doce (denominação da época), somente abrange os créditos tributários constituídos até a data de sua celebração, ou seja, 20 de dezembro de 2000.

Interpretação diferente colocaria tal instrumento de composição de litígio em contradição com a legislação tributária aplicável, visto que a transação não pode alcançar eventos futuros.

Neste mesmo sentido, é de se destacar a sua cláusula terceira:

CLÁUSULA TERCEIRA - COMPROMISSO DO ESTADO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3.1 - A FAZENDA PÚBLICA, a seu turno, compromete-se:

3.1.1 - Extinguir, como resultado da transação celebrada, os autos de infração relacionados no Anexo I e os respectivos processos administrativos e judiciais referentes às teses descritas na Cláusula primeira deste acordo.

Portanto, repita-se, o instrumento ora examinado extinguiu obrigações da Autuada até a data da sua celebração, inexistindo qualquer efeito em relação aos fatos geradores ocorridos ou o crédito tributário constituído após aquela data. De fato, outra não poderia ser a conclusão, já que somente à legislação tributária compete determinar quais são os créditos de ICMS passíveis ou não de aproveitamento na escrita fiscal.

Por outro lado, cabe destacar que as conclusões do Acordo examinado foram revistas em 2004. Na ocasião, em trabalho complexo que envolveu diversos técnicos da Autuada (atuantes nas diversas fases do processo produtivo) e da Receita Estadual, foi feito mapeamento da grande maioria das mercadorias e bens adquiridos pela empresa, de forma a se identificar aqueles passíveis ou não de aproveitamento de crédito de ICMS, tendo em vista a legislação em vigor.

Os itens relacionados neste Processo Tributário Administrativo (PTA) são aqueles em relação aos quais não se chegou a um consenso, de modo que a Fiscalização, já àquela época, entendia que os créditos do imposto relativos a tais materiais não eram passíveis de aproveitamento. Como não houve solução para o impasse, fez-se necessária a presente autuação, de forma a se evitar prejuízo ao Erário, em razão de eminente caducidade de parte dos períodos autuados.

Conclui-se, portanto, que não houve violação ao princípio da boa-fé ou da moralidade da administração pública. Ao contrário, houve sim respeito e concretização dos princípios da legalidade, eficiência, supremacia do interesse público sobre o particular e também do citado princípio da moralidade administrativa.

Noutro giro, assevera a defesa que os materiais que tiveram seus créditos estornados foram utilizados em produtos destinados, em parte, à exportação, e nessa parte, desonerados de ICMS. Portanto, o crédito de materiais de uso e consumo teria que ser proporcional ao valor das exportações em relação às operações totais no período considerado.

O Fisco rejeita tal tese, transcrevendo toda a legislação pertinente ao aproveitamento de crédito de ICMS, bem como consultas oriundas da Superintendência de Tributação – SUTRI.

Destaca, também, diversas decisões judiciais que, segundo sua ótica, vão ao encontro da tese de não aproveitamento do crédito em tal situação.

Considerando as diversas decisões sobre a matéria no âmbito do CC/MG, opino pela concessão do crédito do imposto dos materiais de uso e consumo, na proporção das exportações em relação às saídas totais do estabelecimento, deixando por medida de economia processual, de aprofundar na fundamentação da matéria, adotando posicionamento já externado em diversos outros pareceres e julgados.

Cabe destacar que esta matéria, após a edição do Decreto nº 45.388/10, foi apreciada pela 2ª Câmara de Julgamento em 12/07/10, resultando no Acórdão nº 18.866/10/2ª.

Naquela ocasião, por maioria de votos, mesmo reconhecendo que o “Regulamento distinguia claramente os créditos referentes a matéria-prima e produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, decidiu a Câmara pela aplicação retroativa da norma, com aplicação da regra contida no parágrafo único do art. 100 do CTN, de modo a excluir as parcelas de juros e multas.

Naquela decisão, cumpre salientar que o voto condutor reconhece “que o órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da Secretaria de Estado da Fazenda, a Superintendência de Tributação (SUTRI), sustentava o mesmo entendimento” no tocante à concessão dos créditos na hipótese ora em análise.

### **1.2 – Bens lançados no livro CIAP considerados como bens alheios ao processo de produção.**

A segunda parte da perícia diz respeito ao item 1.2 do Auto de Infração que se refere ao estorno de crédito lançado no CIAP, ao entendimento de que os bens relacionados no “Anexo 2” do Auto de Infração (fls. 39/43) não são considerados bens do Ativo Imobilizado para fins de apropriação de créditos de ICMS.

O Perito elaborou as Planilhas de fls. 917/923, 983/994 e 1.021/1.028, com a classificação dos produtos, em resposta aos quesitos formulados pela Câmara de Julgamento, Fisco e Autuada, concluindo, tal como no lançamento fiscal, que todos os bens relacionados são alheios à atividade fabril da Impugnante.

Em relação ao resultado da perícia cabe destacar os seguintes aspectos:

- na planilha de fls. 1.021/1.028 o perito rejeita a classificação dos produtos como bens do Ativo Imobilizado, ao argumento de que a substituição de partes e peças se revela como atividade típica de manutenção industrial;

- na planilha de fls. 917/923, o perito rejeita a classificação dos materiais como bens do Ativo Permanente, ao argumento de que a substituição das peças não garante um aumento de vida útil ao equipamento, superior a 12 (doze) meses, bem como pelo fato do equipamento não encontrar-se instalado em quaisquer das fases de desmonte, transporte, beneficiamento e estocagem do minério;

- por outro lado, ao responder os quesitos da Autuada (planilha de fls. 983/994), o Perito respondeu positivamente para diversos equipamentos, em relação à seguinte indagação: “o item em exame é necessário para a realização das fases de lavra, movimentação e beneficiamento/estocagem, conforme previsto no celebrado com o Estado de Minas Gerais em 20/12/00”?

Com efeito, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 assim dispõe:

INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01, DE 06 DE MAIO  
DE 1998

(MG de 09/05 e ret. em 12/09)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

O DIRETOR DA DIRETORIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA ESTADUAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 20, assegura ao contribuinte do ICMS o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao ativo permanente ou ao seu uso ou consumo, nesta última hipótese, a partir do ano 2000, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação;

considerando, no entanto, que, consoante o disposto no § 1º do mencionado artigo, não fazem jus ao respectivo crédito as entradas de mercadorias ou a utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

considerando que a Lei Complementar nº 87/96 não definiu o que sejam mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, limitando-se, somente, a prescrever, em seu artigo 20, § 2º, que:

"Salvo disposição em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal."

considerando que o inciso III do artigo 31 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e o inciso XIII do artigo 70 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 38.104, de 28 de junho de 1996, vedam a apropriação do imposto, a título de crédito, quando o mesmo se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

considerando, ainda, que o inciso XIII do § 3º do artigo 70 do RICMS define como alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação;

considerando a necessidade de orientar os funcionários fiscais, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária, por meio de norma interpretativa, RESOLVE:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Art. 2º - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º - Fica reformulada toda e qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.

Diretoria de Legislação Tributária da Superintendência da Receita Estadual, em Belo Horizonte, aos 06 de maio de 1998.

ANTONIO EDUARDO M. S. DE PAULA LEITE JR.

Diretor

Como visto, sendo os bens empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles utilizados na área de produção industrial, serão eles considerados como bens do Ativo Imobilizado, com a regular apropriação dos créditos nos moldes da legislação específica.

A questão é a interpretação da expressão “atividade econômica” na área de produção industrial. Enquanto a Impugnante pleiteia os créditos de todos os bens do Ativo Imobilizado, o Fisco aplica a regra em conjunto com a Instrução Normativa nº 01/86, adotando a classificação de linhas central e marginais de produção.

Neste sentido, bens úteis à atividade econômica, como a balança de pesagem de carga, recebem classificação de bens alheios, pois não estão na linha de produção.

Há, por vezes, uma redução da expressão “área de produção industrial”, para admitir apenas o processo central de transformação da matéria-prima.

Mas certo é que a atividade econômica vai além do processo central de produção, incluindo a recepção da matéria-prima, o preparo, os testes, a estocagem, a pesagem e o transporte do produto, isso quando se fala em classificação dos bens do Ativo Imobilizado.

Neste sentido, o Conselho de Contribuintes vem decidindo que os bens dos laboratórios, muito embora atuem em linha marginal, compõem a atividade econômica do estabelecimento, sendo classificados como bens do Ativo Imobilizado.

Nesta linha, adotando as informações da planilha de fls. 983/923, entendo que os bens para os quais o perito apontou a classificação “3a” classificam-se como bens do Ativo Imobilizado, permitindo-se a apropriação dos créditos de ICMS a eles relacionados, exceto no tocante à Bomba Industrial para combustível GILBARCO, Sistema WIGGINS para combustível, Sistema Lincoln de abastecimento, Sistema FAST FILL de abastecimento e transmissão para perfuratriz.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos quatro primeiros itens, estão eles vinculados ao processo de abastecimento dos veículos e equipamentos da Autuada, afastando-se da atividade econômica. O quinto item caracteriza-se como peça da perfuratriz, não se classificando como item do imobilizado, mas sim de manutenção.

Além dos materiais acima, acompanham a mesma classificação os seguintes produtos:

Nota Fiscal	Produto
112788	Moto bomba submersa
000531	Balanças ferroviárias para Minas da Fábrica e Feijão
001943	Fornecimento de silo aço carbono
237712	Balanças rodoviárias
00330	Painel para condicionamento
026260	Fábrica: moinhos de rolo.
253285	Bomba d'água conforme especificação
000134	Máquina de compressão de pelotas
006614	Painel de alimentação/controle do sistema de escovas

As bombas são bens do ativo atuando em linha marginal ao processo produtivo, tal como balanças e painéis elétricos. Em relação aos produtos constantes do quadro acima, pela própria caracterização dos itens, conclui-se que são bens do Ativo Imobilizando, sendo que as informações do Perito não lograram êxito no sentido de considerá-los como bens alheios.

No tocante aos demais itens da planilha elaborada pelo Perito, enquadram-se como partes e peças de manutenção, ou no caso específico das motoniveladoras como bens alheios, uma vez que atuam exclusivamente no processo de melhoria das vias internas.

### **Diferença de alíquota devida nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, para fins de uso e consumo e Bens Alheios.**

Em relação à cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS, devida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo e ativo permanente, a infração resta bem caracterizada no Auto de Infração e encontra sustentação no art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6763/75.

A matéria encontra-se regulamentada no RICMS/02, em seu art. 1º, inciso VII, art. 2º, inciso II e art. 43, inciso XII.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao tratar da alíquota do imposto, o RICMS/02 assim regulamentou:

Art.42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 1º - Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do *caput* do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte; (grifos não constam do original)

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

XII - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a base de cálculo sobre a qual foi cobrado o imposto na origem; (grifo não consta do original)

As exigências fiscais compreendem o período de fevereiro de 2004 a dezembro de 2006, e os produtos ou serviços para os quais se exige o imposto devido pela diferença de alíquota são aqueles descritos no Anexo I (fls. 30/38), com lançamento de valores na coluna “DIF. ALIQUOTA” e consolidado no documento de fls. 134.

Com relação aos pneus fora de estrada, graxas e óleos lubrificantes são considerados produtos intermediários, pelos seguintes fundamentos.

Dispõe a Instrução Normativa SLT nº 01/01 que:

Art. 1º - Por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Art. 2º - Para efeitos de crédito no imposto, considera-se produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento.

Assim, nos termos da referida Instrução Normativa, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras desde a lavra, a movimentação do minério e o seu beneficiamento, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86, são considerados produto intermediário.

Ressalte-se que, em lista exemplificativa, a IN/SLT 01/01 elencou entre os produtos considerados intermediários o óleo diesel consumido na lavra, na movimentação do material e no seu beneficiamento.

No caso em tela, através da perícia elaborada, observa-se que os diversos tipos de graxa, óleos lubrificantes e os pneus fora de estrada, todos utilizados pela Autuada podem ser caracterizados como produto intermediário no caso concreto, uma vez que possuem utilização em etapas e características de uso semelhantes ao do óleo diesel.

Desse modo, tratando-se os produtos objetos da autuação de produtos intermediários e não de material de uso e consumo, restam afastadas as infrações objeto do presente AI.

Por essas razões, é o meu voto pelo parcial provimento do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário e, ainda, para: a) excluir as exigências relativas aos materiais classificados pelo Perito como produtos intermediários; b) excluir as exigências relativas aos materiais classificados como produtos intermediários, nos termos do quadro de fls. 1.060 a 1.062 e, também, pneus fora de estrada, óleos lubrificantes e graxas; c) excluir as exigências fiscais de forma a manter os créditos relativos ao material de uso e consumo consumidos na atividade industrial, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento; d) excluir as exigências vinculadas aos bens do Ativo Imobilizado classificados pelo Perito na planilha de fls. 983/994 no item "3a", exceto quanto aos itens: Bomba Industrial para combustível GILBARCO, Sistema WIGGINS para combustível, Sistema Lincoln de abastecimento, Sistema FAST FILL de abastecimento e transmissão para perfuratriz; e) excluir as exigências vinculadas aos bens do Ativo Imobilizado relativas aos produtos elencados no quadro de fls. 1.069/1.070; f) excluir as exigências relativas ao consumo de óleo diesel nos tratores de esteiras; g) excluir as exigências de ICMS sobre a diferença de alíquota nas aquisições dos materiais classificados como produtos intermediários, nos termos do quadro de fls. 1.060 a 1.062, inclusive pneus fora de estrada, óleos lubrificantes e graxas, quando adquiridos em operação interestadual.

**Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2012.**

**André Barros de Moura  
Conselheiro**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.697/12/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000161532-68  
Impugnação: 40.010125409-43  
Impugnante: Vale S.A.  
IE: 461024161.52-57  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

---

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre as irregularidades apuradas mediante conferência de arquivos eletrônicos, livros fiscais, notas fiscais de entrada e memórias de cálculo fornecidas pela Autuada, em que esta deixou de recolher ICMS, no período de 02/04 a 12/06, expostas a seguir:

1.1 – apropriação indevida, a título de crédito, do imposto destacado nas notas fiscais relacionadas no Anexo 1 do AI, visto que referentes à aquisição de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento. Exigem-se o ICMS devido, Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

1.2 – apropriação indevida, a título de crédito, mediante lançamento no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), de notas fiscais de aquisição de bens e mercadorias, relacionadas no Anexo 2, as quais não se enquadram no conceito de ativo permanente, para efeito de aproveitamento do crédito do imposto, por referirem-se a bens alheios à atividade do estabelecimento e de partes e peças para manutenção. Exigem-se o ICMS devido, a respectiva Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) prevista pelo art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

1.3 – apropriação indevida, a título de crédito, do imposto destacado nas notas fiscais relacionadas no Anexo 3, tendo em vista o extravio dos documentos fiscais requisitados pela Fiscalização mediante o Termo de Intimação JP – nº 13/09 (fls. 13). Exigem-se o ICMS devido, a Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) prevista pelo art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XII, todos da Lei nº 6.763/75;

1.4 – apropriação indevida, a título de crédito, do imposto informado nas notas fiscais relacionadas no Anexo 4, visto que referentes à aquisição de materiais de uso e consumo e de óleo diesel utilizado fora do processo de industrialização, lançado

sinteticamente no livro Registro de Apuração do ICMS sob o título “outros créditos” e subtítulo “substituição tributária”, conforme detalhamento fornecido pela própria Autuada, o qual faz parte do Anexo 8, em atendimento ao Termo de Intimação JP - nº 05/09 (fls. 12). Exigem-se o ICMS devido, a Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) prevista pelo art. 56, inciso II, e Multa de Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

2 - constatou-se mediante conferência de arquivos eletrônicos, livros fiscais, notas fiscais de entrada, que a Autuada deixou de recolher ICMS no período de 01/05 a 12/06, referente à diferença de alíquotas devida nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação para fins de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme notas fiscais relacionadas no anexo 1. Exigem-se o ICMS devido e a respectiva Multa de Revalidação em 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O Auto de Início da Ação Fiscal foi lavrado em 06/04/09, apresentado às fls. 11.

Para sustentar as exigências, a Fiscalização traz os Anexos 1 a 6 (fls. 29/134), em que apresenta planilhas, nas quais relaciona as notas fiscais e indica os motivos dos estornos realizados, e os anexos 7 e 8 (fls.135/225), nos quais traz cópias de notas fiscais por amostragem. Apresenta, ainda, mídias eletrônicas (CDs) contendo as planilhas apresentadas (fls. 474).

Com relação ao item 1.3, trata-se de estorno de ICMS em virtude de não apresentação da 1ª via do documento fiscal de aquisição relativo à aquisição de energia elétrica da CEMIG, conforme intimação JP - nº. 13/2009, com fundamento no art. 70, VI do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

...

VI - o contribuinte não possuir a 1ª via do documento fiscal, salvo o caso de comprovação da autenticidade do valor a ser abatido, mediante apresentação de cópia do documento, com pronunciamento do Fisco de origem e aprovação da autoridade fazendária a que o contribuinte estiver circunscrito;

A relação dos documentos solicitados pelo Fisco encontra-se nas fls. 14/21, com aproximadamente 393 (trezentos e noventa e três) notas fiscais de energia elétrica.

A Impugnante, por sua vez, alega que do total de contas de energia elétrica solicitadas, somente não foram apresentadas as 4 (quatro) notas fiscais objetos da autuação, (fl. 45 dos autos) e que a não apresentação decorreu do extravio de referidos documentos fiscais, não havendo tempo hábil para apresentação destas últimas notas/contas de energia elétrica.

No tocante a essa exigência, o Fisco agiu em estrita observância da objetividade do ilícito fiscal, a teor do disposto no art. 136 do CTN e no estrito cumprimento do dever legal, conforme disposto no art. 142 do mesmo código.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pode-se dizer que o Fisco interpretou literalmente a norma do art. 70, VI do RICMS/02 e certamente levou em conta que a Impugnante ainda poderia adotar as providências a que refere o inciso VI por ocasião da reformulação do crédito tributário.

Todavia, no caso concreto certo é que a interpretação simplesmente literal há muito se encontra afastada da hermenêutica jurídica. Outros fatores também devem ser considerados, tais como a boa-fé objetiva e a razoabilidade.

Nesse sentido, razoável a tese de que os documentos fiscais foram escriturados no Livro de Registro de Saídas da remetente e informados ao Fisco no Registro 54, exigido pela legislação e do qual foi extraída a informação.

Ademais, a numeração dos documentos segue a mesma linha dos demais e o fornecedor é idôneo (CEMIG), militando a favor da Impugnante a veracidade da realização do negócio jurídico relativo à escrituração dos 4 (quatro) documentos cujos créditos foram estornados.

Nessa vertente, a razoabilidade é princípio constitucional da Administração Pública, implícito na Carta da República, mas expresso na Lei Maior deste Estado, conforme art. 13, *caput*:

Art. 13 - A atividade de administração pública dos Poderes do Estado e a de entidade descentralizada se sujeitará aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e razoabilidade. (Grifou-se)

Destarte, o procedimento da Impugnante vai de encontro com a boa-fé objetiva e com a razoabilidade, bem como o entendimento de que houve a operação de aquisição de energia elétrica a que se referem as 4 (quatro) contas de energia elétrica e que o imposto destacado foi levado a débito pela remetente.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além das exclusões contidas no voto do Conselheiro André Barros de Moura, excluir, ainda, as exigências do item 1.3 do Auto de Infração.

**Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2012.**

**Luiz Fernando Castro Trópia**  
**Conselheiro**