

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.804/12/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172087-83  
Impugnação: 40.010130991-41  
Impugnante: Vale S/A  
IE: 090024161.53-25  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ÓLEOS DIESEL/BIODIESEL E OUTROS.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS, cujos produtos não se caracterizam como intermediários, nos termos da IN nº 01/86 e IN nº 01/01. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO – ÓLEO DIESEL/BIODIESEL.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de mercadorias alheias à atividade do estabelecimento (óleos diesel e biodiesel consumidos em equipamentos de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS). Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – PEÇAS.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, no caso dos anexos IIIA ou IIIB, em que a glosa dos créditos foi realizada no percentual de 100%, é necessário ajustar o estorno com base no percentual médio do óleo diesel/biodiesel consumido (em cada ano) pelos equipamentos, assim como feitos para as demais peças desses anexos (IIIA e IIIB).

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, pela empresa autuada – Mina Córrego de Feijão, no período de julho de 2006 a fevereiro de 2009, constatado mediante conferência de livros e documentos fiscais, arquivos eletrônicos do Sintegra e recomposição da conta gráfica, em virtude do cometimento das seguintes irregularidades:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aproveitamento indevido de créditos do imposto, escriturados sob o título de substituição tributária, no campo “outros créditos” do livro de Registro de Apuração do ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, referentes a material de uso e consumo (óleo diesel e biodiesel utilizados fora do processo de industrialização e outros produtos que não se enquadram no conceito de produto intermediário (gasolina, graxa, lubrificante, óleo lubrificante e pneu, relacionados no Anexo II do PTA) e a mercadorias alheias a atividade do estabelecimento (óleo diesel e biodiesel consumidos em equipamentos de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS).

- aproveitamento indevido de créditos do imposto, escriturados no livro de Registro de Entradas, no período de fevereiro de 2006 a dezembro de 2008, relativos a material de uso e consumo (peças aplicadas em carregadeiras e tratores de esteira).

Exige-se o ICMS, a multa de revalidação e a multa isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 365/513.

O Fisco, em manifestação às fls. 522/545, refuta as alegações da defesa.

A Assessoria do CCMG, em parecer às fls. 548 a 593 opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, para, nos casos dos Anexos IIIA ou IIIB (fls. 191/217), em que a glosa dos créditos fora realizada no percentual de 100%, adequar o estorno dos créditos ao percentual médio do óleo diesel/biodiesel consumido (em cada ano) pelos equipamentos fora do processo de extração e industrialização, assim como efetuado para as demais peças desses anexos.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo algumas alterações.

### **Da Preliminar**

A Autuada pleiteia a produção de prova pericial, com formulação de quesitos e nomeação de assistente técnico (fls. 377/378, 383 e 386).

O Fisco afirma que é desnecessária a realização de qualquer diligência ou perícia técnica para a elucidação sobre as funções desempenhadas pelos equipamentos, cujos créditos do óleo diesel/biodiesel, por eles consumidos, foram estornados na presente autuação.

Importante destacar que somente deverá haver perícia, quando o exame do fato a ser provado depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, as características da imputação fiscal e os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Autuada em sua defesa, revelam-se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

suficientes para a elucidação da questão, conforme se verá adiante, quando da análise do mérito da autuação.

Ademais, prescreve o art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

b) de realização impraticável;

c) considerado meramente protelatório.

### **Do Mérito**

Primeiramente, cumpre ser examinada a alegação da Autuada de que os créditos tributários, referentes ao período de julho a novembro de 2006, estariam extintos pela decadência, por aplicação da regra do art. 150, § 4º do CTN.

Sobre essa questão, o entendimento majoritário do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG é de que, mesmo ocorrendo o pagamento antecipado, caso esse seja insuficiente, o termo inicial da decadência, para efetuar o lançamento da parcela não recolhida, é determinado pelo art. 173, inciso I do CTN, a exemplo do Acórdão nº 3571/10/CE de 09/07/10.

Conforme fls. 05 do PTA, a Autuada fora notificada do lançamento em 06/12/11, cujas infrações se referem ao período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, portanto, o termo inicial do prazo decadencial é 01/01/07, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, podendo o Fisco realizar o lançamento até 31/12/11, logo, não há que se falar em decadência.

Quanto ao mérito propriamente dito, conforme já relatado, a autuação versa sobre:

1) aproveitamento indevido de créditos do imposto, escriturados sob o título de substituição tributária, no campo “outros créditos” do livro de Registro de Apuração do ICMS, referentes a material de uso e consumo (óleo diesel e biodiesel utilizados fora do processo de industrialização e outros produtos que não se enquadram no conceito de produto intermediário) e a mercadorias alheias à atividade do estabelecimento (óleos diesel e biodiesel consumidos em equipamentos de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS);

2) aproveitamento indevido de créditos do imposto, escriturados no livro de Registro de Entradas, relativos a material de uso e consumo (peças aplicadas em carregadeiras e tratores de esteira).

Segundo consta do relatório fiscal, o emprego dos equipamentos nas diversas atividades foi informado pelos técnicos da Autuada e constatado pelo Fisco, mediante a realização de visita técnica ao estabelecimento da Contribuinte.

De acordo com as informações constantes dos autos, as exigências fiscais foram levadas a efeito após reuniões com a Autuada e visitas ao estabelecimento para conhecimento, observação do funcionamento e utilização dos produtos no processo de extração e que, para fins do estorno, levou-se em consideração tanto o disposto na IN nº 01/86, quanto na IN nº 01/01.

Em um primeiro momento, a Autuada alega que é legítimo o aproveitamento de crédito oriundo da aquisição de óleo diesel e biodiesel, ao argumento, em síntese, de que tais produtos são consumidos em veículos e equipamentos que participam da linha principal de produção (lavra, beneficiamento e, principalmente, movimentação do minério, incluída aquela para fins de estocagem), que são produtos intermediários nos termos do art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 e que cumprem os requisitos dos incisos I e II da IN SLT nº 01/86, IN SLT nº 01/01.

Afirma que o direito de crédito já decorreria, por si só, da evidente vinculação à atividade fim, a teor do art. 20, caput, da Lei nº 87/96, descrevendo as características e funcionalidades dos equipamentos.

Contudo, não é o que se depreende dos autos.

Inicialmente, cabe destacar que o Fisco procede ao estorno dos créditos de ICMS amparado no disposto no art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

E no art. 70, inciso III do RICMS/02, o qual dispõe:

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

E também no art. 20, § 1º da Lei nº 87/96:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

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

Cabe salientar que, conforme a legislação tributária (IN SLT nº 01/86), um dos requisitos dos materiais classificados como produtos intermediários é estar intimamente ligado ao processo de industrialização:

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização;

Frise-se que, pela classificação de produto intermediário por extensão, em que o material não se integra ao novo produto, é necessário que seja consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização.

O inciso I da IN SLT nº 01/86, define o que seja consumo imediato, nos seguintes termos:

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Dessa forma, a própria norma tributária exclui da classificação de intermediário, aquele produto que, não integrando o produto final, sua participação na linha de produção aconteça de forma marginal ou então em linhas independentes.

Entende-se, portanto, que nesses casos, processo de industrialização diz respeito, exclusivamente, à linha de produção, não abrangendo a participação marginal e linhas independentes, conforme expressamente previsto na legislação tributária, não se podendo alargar tal conceito.

É a própria legislação tributária que distingue a linha principal de produção, de linhas independentes e de participação marginal, dando tratamento diferente ao produto em função de ser consumido em um ou em outro desses locais.

Frise-se ainda que os requisitos devem ser atendidos, não de forma isolada, mas conjuntamente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, não basta, por exemplo, atender ao requisito da essencialidade, se não atendidos os demais pressupostos.

Já no caso de empresas mineradoras, a classificação de produto intermediário por extensão, não abandona as premissas de consumo imediato e integral, mas aqui, o consumo pode ser no processo de extração ou industrialização, conforme Instrução Normativa SLT nº 01/01:

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no processo da extração ou industrialização;

O mesmo diploma legal, também define o que seria extração:

considerando que o processo de extração tem início com a fase de desmonte (arriamento do minério ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado de minério ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais) e termina com a fase de estocagem;

O art. 2º da citada Instrução Normativa SLT nº 01/01 considera como produto intermediário, dentre outros, o óleo diesel consumido na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento, realizados pelas empresas mineradoras, mas, de forma expressa, exige a observância ao disposto na Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986:

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

Em outras palavras, o óleo diesel, não se integrando ao novo produto, não será classificado como produto intermediário, se sua participação no processo de extração ou de produção ocorrer de forma marginal ou em linha independente.

Conforme informado pelo Fisco, os equipamentos que consumiram o óleo diesel/biodiesel, cujos créditos foram estornados, não participam da atividade-fim da Autuada, não foram inseridos na linha principal de produção do minério, sendo todos eles utilizados em linhas marginais, de apoio à produção, não sendo, portanto, cabível o aproveitamento de qualquer crédito de ICMS.

Passa-se à análise por equipamento, conforme comentários do item 7 da impugnação:

Equipamentos cujos créditos de ICMS do óleo diesel/biodiesel (por eles consumidos) foram estornados neste Auto de Infração:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Caminhão Comboio:

A própria Autuada informa que esses carregam combustível para abastecer equipamentos (caminhões fora de estrada e carregadeiras que transitam entre a lavra e o beneficiamento) que não podem ser retirados da mina para ser reabastecidos.

O Fisco informa que, portanto, são veículos que funcionam como apoio à atividade-fim da Autuada e não executam etapas do processo de extração e industrialização do minério, definidas na IN SLT nº 01/01.

Assim, conforme informações prestadas pela própria Autuada, vê-se que tais veículos não participam diretamente da linha de produção ou extração, não havendo que se falar em produto intermediário e em créditos de ICMS.

### Caminhão Guindalto:

A própria Autuada afirma que são utilizados na movimentação, remoção, levantamento e transporte de peças e equipamentos aplicados na mina, sendo essencial à movimentação do minério, vez que sem tais peças e equipamentos não seria possível o funcionamento dos veículos empregados nessa função.

Já o Fisco esclarece que são veículos que funcionam como apoio à atividade-fim da Autuada, não executando nenhuma das etapas do processo de extração e industrialização do minério, definidas na IN SLT nº 01/01.

Percebe-se que, conforme informações trazidas pela própria Autuada, aqui, o óleo diesel/biodiesel é utilizado em um veículo que faz o transporte e remoção de peças e equipamentos, estes sim, utilizados na mina.

Assim, entende-se que não executa o processo de extração e industrialização do minério, não havendo por que se falar em produto intermediário e em créditos de ICMS.

### Caminhão Pipa:

A Autuada afirma que são necessários para irrigar e sedimentar o trajeto realizado pelos caminhões de minério, evitando que agentes nocivos, como a poeira, inviabilizem a utilização do produto e que a ausência desta atividade prejudicaria a própria visibilidade dentro da área da mina e impossibilitaria a realização de qualquer movimentação de pessoas ou do produto.

Já o Fisco afirma que é também uma atividade de apoio à atividade-fim da Autuada.

Novamente, conforme informações da própria Autuada, o óleo diesel/biodiesel é consumido em veículos que não participam diretamente da linha central de produção ou extração.

### Caminhão / Carreta Prancha:

A Autuada argumenta que as carretas ou caminhões prancha são grandes equipamentos de carga que fazem o transporte de outros equipamentos aplicados na mina (escavadeiras, motoniveladoras, tratores de esteiras, dentre outros) e que, tendo em vista as dimensões e limitações de locomoção dos equipamentos transportados, não

há outra forma de conduzi-los até a mina ou de retirá-los para manutenção ou mesmo para serem utilizados em lavras distantes, sem fazer uso de outro equipamento de transporte.

Alega ainda que as Carretas Pranchas realizam atividade essencial à movimentação do minério, pois sem elas os veículos empregados em tal fim não poderiam entrar em funcionamento.

Conforme ressaltado pelo Fisco, as Carretas Pranchas realizam atividade essencial de apoio à infraestrutura da mina, e não atividade essencial à movimentação do minério, como alegado pela Autuada.

Assim, mais uma vez, conforme informações da própria Autuada, o óleo diesel/biodiesel é consumido em veículos que não participam diretamente da linha de produção ou extração.

Motoniveladora:

A Autuada afirma que este equipamento atua na atividade de movimentação do minério, visto que é utilizado em trabalhos pesados em mineração de superfície, sendo ainda responsável pela manutenção das vias de trânsito de equipamentos de transporte.

O Fisco, por sua vez, afirma que é óbvio, para que ocorra a movimentação do minério dentro da mina, com a utilização de caminhões, que as estradas estejam preparadas para isto e que nesta atividade de apoio operacional de manutenção das vias de acesso da mina, este equipamento é utilizado.

Nesse caso, diferentemente dos itens anteriores, a Autuada não faz muitos detalhamentos das atividades em que as motoniveladoras seriam utilizadas, mas informa que são empregadas em trabalhos pesados de mineração de superfície e manutenção das vias de trânsito de equipamentos de transporte.

Frise-se que, conforme consta dos autos, a informação prestada anteriormente pela Autuada é de que a função específica desse equipamento é de nivelamento de estradas ou patamares.

Portanto, da mesma forma que nos itens anteriores, conforme informações da própria Autuada, o óleo diesel/biodiesel é consumido em veículos que não participam diretamente da linha de produção ou extração, não havendo por que se falar em produto intermediário e em créditos de ICMS.

Carregadeira:

Afirma a Autuada que o Fisco admitiu apenas parte dos créditos oriundos de óleo diesel e biodiesel consumidos nas carregadeiras, glosando, proporcionalmente, este consumo, quando atrelado a atividades que reputou como exercidas fora do processo de extração e industrialização do minério.

Diz que a conclusão fiscal é equivocada, pois o carregamento do minério nos vagões não pode ser considerado uma atividade externa à mineração dentro da mina, até porque ela ocorre ainda na área desta e que, no caso da Mina Córrego do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Feijão, as carregadeiras substituem as esteiras que circundariam a área respectiva e realizam o carregamento, em muitos casos, diretamente após o beneficiamento.

Alega que as atividades classificadas como atinentes à infraestrutura da mina, tratam-se, na realidade, de ações intrinsecamente ligadas à movimentação do minério, haja vista que os equipamentos em questão auxiliam na abertura e manutenção das vias de acesso da mina, sem o que, frise-se, não seria possível o transporte do produto entre as diversas fases do processo.

Já o Fisco afirma que, no estabelecimento da Autuada, este equipamento é utilizado em diversas atividades, tais como no carregamento de caminhões na extração, na alimentação de minério, na britagem, no carregamento de vagões e de caminhões de terceiros para transporte externo. Há ainda situações em que elas são utilizadas em atividades de limpeza, acerto de praças, acesso, etc. (apoio à infraestrutura da mina) e que todas estas utilizações foram constatadas e informadas pelos técnicos da Autuada durante visita técnica realizada na Mina Córrego do Feijão, em 28/06/11.

Afirma que intimou a Contribuinte para que informasse a função específica desenvolvida, no período fiscalizado, por cada carregadeira no seu estabelecimento e que em 19/10/11. A Autuada apresentou, em meio eletrônico, arquivo com as informações. Em seguida, com base nestes dados, determinou o volume de óleo diesel/biodiesel consumido nas atividades de carregamento de vagões e de caminhões de terceiros para transporte externo e de apoio à infraestrutura da mina, atividades estas fora do processo de extração e industrialização do minério, conforme anexos IA, IB e IC do Relatório Fiscal.

O Fisco ressalta que a IN SLT nº 01/01 conceitua como fase do processo mineral, a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem. A atividade de carregamento do produto final (minério já beneficiado) em vagões e em caminhões de terceiros, não se encontra inserida dentro do processo de extração e industrialização do minério. É uma atividade posterior à atividade-fim da Autuada.

Pelas informações trazidas aos autos pela própria Autuada, entende-se que o óleo diesel/biodiesel é consumido em veículos que não participam diretamente da linha central de produção ou extração, por conseguinte, não se tratam de produtos intermediários.

Como informado pelo Fisco, o fato de um equipamento operar na área da mina não é suficiente para que o crédito de ICMS seja aproveitado. Ressalta-se que é necessário todos os pressupostos estabelecidos pela legislação tributária, como a participação não ser marginal, a linha não ser independente e ter essencialidade.

Entende-se que o consumo de óleo diesel nas carregadeiras, as quais desempenham atividades de carregamento de vagões e de caminhões de terceiros para transporte externo e de apoio à infraestrutura da mina, não se subsume na previsão do art. 2º da IN SLT nº 01/01, o qual, inclusive, exige a observância da Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986.

Tratores de Esteira:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada defende que, dentre as atividades arroladas pelo Fisco como estranhas ao objeto social, está a própria preparação das áreas de mineração para a lavra do minério (incluindo a terraplanagem), etapa inicial da fase de extração, que não pode ser dela dissociada.

Salienta que a extração do minério não se inicia com a simples perfuração do solo, mas sim com a terraplanagem e preparação deste, sem a qual a perfuratriz e demais equipamentos, sequer poderiam operar, de forma que o consumo de combustível nesta etapa é absolutamente vinculado às atividades principais do estabelecimento, não podendo o crédito de ICMS decorrente ser glosado, por força da IN STL nº 01/01.

Alega também que, mesmo se empregados em atividades referidas como de infraestrutura, os tratores de esteiras desempenham função ínsita à movimentação do minério e que os tratores aplainam e agrupam o minério desordenado no chão da mina após a sua extração, mantendo, portanto, o nivelamento das pilhas de minério, fazendo seu desmonte mecânico (corte) para carga e atuando, ainda, com o fim de nivelar as vias pelas quais passam os veículos dentro da mina.

Assevera a Autuada que, mesmo se considerando que apenas a terraplanagem executada pelos tratores é inerente à atividade de mineração, todo o crédito glosado deve ser restabelecido, eis que o Fisco não se preocupou em segregá-las, percentualmente, de forma a assegurar o direito à parte dos créditos, ônus que cabia a ele, e explica que, ao contrário de outros trabalhos fiscais anteriores, o Fisco solicitou ao Contribuinte a segregação em relação aos tratores de esteiras, do volume de consumo em cada atividade, deixando, no entanto, de separar, dentre aquelas tidas como fora do processo de extração e industrialização do minério, a terraplanagem e preparação do solo, englobadas na etapa de extração mineral.

Já o Fisco afirma que, com base nos dados apresentados pela Autuada, determinou o volume de óleo diesel/biodiesel consumido pelos tratores de esteiras nas atividades de abertura de bancadas para permitir o acesso dos equipamentos de perfuração e extração do minério (perfuratrizes, escavadeiras) e outras atividades de apoio à infraestrutura da mina (limpeza, acerto de praças, acesso, etc.), atividades estas fora do processo de extração e industrialização do minério (Anexos IA, IB e IC do relatório fiscal).

Informa que, conforme disposto na IN SLT nº 01/01, o processo de extração tem início com a fase de desmonte (arriamento do minério ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado de minério ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais) e termina com a fase de estocagem.

Quanto ao desmonte mecânico (corte) do minério, pelo trator de esteiras, o Fisco informa que esta atividade já foi considerada como fazendo parte do processo de extração e industrialização do minério, na rubrica extração simples, sem a utilização de detonação.

Conclui o Fisco que a segregação aventada pela Autuada já se encontra feita (dados da própria Autuada) nos Anexos "IA", "IB" e "IC" do Relatório Fiscal e que neles há uma coluna específica, com informações do percentual de utilização de cada trator de esteiras na atividade de abertura de bancadas para o acesso dos equipamentos

de perfuração e extração do minério (perfuratrizes, escavadeiras e outros). Portanto, como já apresentado anteriormente, não há necessidade de diligência fiscal ou mesmo perícia técnica para realizar tal segregação.

Assim, pelo exposto, novamente como nos itens anteriores, conforme informações da própria Autuada, o óleo diesel/biodiesel é consumido em veículos (tratores de esteira) que não participam diretamente da linha de produção ou extração.

Frise-se que a alegação da Autuada de que o Fisco deixou de separar, dentre aquelas atividades tidas como fora do processo de extração do minério, a terraplanagem e preparação do solo, englobadas na etapa de extração mineral, não se justifica, pois estas não se inserem na definição de linha principal de produção ou extração de minério.

Como bem apontado pelo Fisco, a regra é expressa na IN SLT nº 01/01, de que o processo de extração tem início com a fase de desmonte (arriamento do minério ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado de minério ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais) e termina com a fase de estocagem.

#### Trator de Pneus:

A Autuada afirma que os tratores de pneus exercem função análoga aos tratores de esteiras, distinguindo-se estes pelo fato de operarem com pneus fora de estrada, de forma que a eles se aplicam as mesmas considerações supra.

O Fisco afirma que os tratores de pneus, cujos créditos pelo consumo de óleo diesel/biodiesel foram estornados, são na verdade, pás-carregadeiras com adaptação de lâmina de trator (retira-se a caçamba da carregadeira e coloca-se a lâmina própria dos tratores). São equipamentos mais ágeis que os tratores de esteiras, entretanto possuem menos força no corte e no arrastamento de material.

Acrescenta que, devido a estas características, normalmente não são empregados na abertura de bancadas, mas sim em outras atividades de apoio a atividade-fim da Autuada, principalmente no acerto das praças e que esta aplicação foi constatada e confirmada pelos técnicos da Autuada, quando da visita técnica realizada na Mina Córrego de Feijão em 28/06/11.

Assim, pelo exposto, entende-se, pelos mesmos motivos explicitados no item anterior, que não há que se falar em produto intermediário e em aproveitamento de créditos de ICMS.

Frise-se novamente que o art. 2º da Instrução Normativa SLT nº 01/01 considera como produto intermediário, dentre outros, o óleo diesel consumido na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento, realizados pelas empresas mineradoras, mas, de forma expressa, exige a observância ao disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Repisa-se, que é necessário que estejam presentes todos os pressupostos constantes da legislação tributária, para que o óleo diesel/biodiesel ou outro produto possa ser abrangido pela definição de produto intermediário por extensão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, o fato de a atividade de mineração ser absolutamente integrada e com fases realizadas ininterruptamente, como afirma a Autuada, não faz, por si só, que o óleo diesel/biodiesel consumido em equipamentos ou veículos que atuem em quaisquer dessas fases, seja considerado produto intermediário.

Quanto à alegação de que os equipamento e veículos não podem ser tidos como alheios ao processo produtivo e que, caso contrário, impossível seria a própria atividade mineral, entende-se, conforme já relatado, que os requisitos devem ser atendidos conjuntamente, para que um produto possa ser considerado como produto intermediário.

Não basta dizer que o óleo diesel, consumido quando da construção de vias de acesso à mina, seria produto intermediário, porque tal construção é essencial para que ocorra a mineração.

A pensar dessa forma, até o óleo diesel utilizado nos veículos, particulares ou coletivos, que conduzem os trabalhadores (operários, administradores, gerentes, etc) até seus postos de trabalho, para realização de suas jornadas, haveria de ser considerado como produto intermediário para a mineradora, porque, sem eles, a atividade também não ocorreria.

Entretanto, por expressa disposição da Instrução Normativa SLT nº 01/86, o consumo deve ocorrer na linha principal de produção.

Quanto à alegação da Autuada de que os demais veículos trazidos no relatório fiscal se vinculam, ainda que indiretamente, seja à extração, movimentação ou beneficiamento do minério, ressalte-se que conforme consta dos autos, e demonstrado pelo Fisco às fls. 539, os equipamentos não estão inseridos na linha central de extração e industrialização do minério, dada a função específica de cada um.

Acerca da alegação da Autuada de que o acordo celebrado com o Estado de Minas Gerais em 20/12/00 assegurou a apropriação de créditos do ICMS de óleo diesel, o Fisco esclarece que tal acordo não faz parte da legislação tributária, não havendo qualquer vínculo com o presente Auto de Infração, o qual foi lavrado com base na legislação tributária vigente.

A Autuada alega que, em relação ao óleo diesel/biodiesel consumido em veículos cujos dados (função e área de aplicação) não foram apresentados, não é de prevalecer a glosa pura e simples de todo o valor creditado, mas o arbitramento, nos termos do art. 148 do CTN, conforme a média ponderada do consumo aferido quando aos demais veículos devidamente identificados, por se tratar do único dado objetivo de posse do Fisco.

Contudo, conforme informado pelo Fisco, pode-se constatar, por meio dos demonstrativos fiscais (Anexos “IA”, “IA.1”, “IB”, “IB.1”, “IC”, “IC.1” e “II” do Relatório Fiscal), que para todo equipamento consta a informação sobre a sua função específica no estabelecimento da Contribuinte.

Cabe ressaltar que, além das mídias em CD, constantes às fls. 22 do PTA, nas quais consta função específica/atividade desenvolvida por cada equipamento, tais informações constam também em meio impresso.

Quanto aos outros materiais de uso e consumo (item 1 do Auto de Infração – parte), o Fisco informa que refere-se ao aproveitamento indevido de créditos de óleo diesel/biodiesel e de outros materiais de uso e consumo, que não se enquadram no conceito de produto intermediário e que esses “outros produtos”, relacionados no Anexo II do relatório fiscal são, gasolina, graxa lubrificante, óleo lubrificante e pneu.

A Fiscalização acrescenta, ainda, quanto a estes outros produtos do Anexo II do Relatório Fiscal, que já se encontra pacificado o entendimento de que são classificados como material de uso e consumo e que são todos itens de consumo de máquinas e equipamentos, que na verdade não atendem aos requisitos básicos das IN SLT nºs 01/86 e 01/01.

Abaixo, a análise de tais itens:

Pneus:

A Autuada afirma que os pneus são aplicados em uma das fases do processo de mineração (lavra, movimentação e beneficiamento), que o consumo deles é, portanto, direto (pois se dá nas fases de lavra e movimentação) e integral, à medida que, gradativamente, perdem suas propriedades, tornando-se inúteis, atendendo aos itens I e II da SLT nº 01/86 e que resta clara a presença dos critérios do consumo em linha principal de produção e exaurimento físico, essencial para a realização das atividades, conforme art. 66, inciso V do RICMS/02.

Alega também a Autuada que, mesmo se considerar os pneus como partes dos veículos, teria direito aos créditos, nos termos do item V da mesma Instrução Normativa (SLT nº 01/86), uma vez que têm atuação específica (permitem a movimentação dos veículos), deterioram-se e perdem, ainda que lentamente, as suas propriedades e, por último, estão em contato permanente com o minério.

Afirma que o contato físico existente entre os pneus fora de estrada e o minério não é acidental ou desvinculado da atividade, pois os veículos equipados com referidos pneus tem de posicionar praticamente sobre as pilhas de minério para serem carregados, ou seja, o contato obtido é intrínseco ao início da fase de transporte do minério dentro da mina e, por outro lado, não se pode perder de vista que a própria norma reconheceu o transporte como um dos elementos da atividade de mineração.

Já o Fisco afirma que os pneus dos veículos, mesmo aqueles alocados nas atividades de carregamento e movimentação do minério, de modo claro e inequívoco, não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, não se enquadrando no conceito de produto intermediário definido pelas instruções normativas citadas e que, desta forma, o fato de estarem em contato físico, tanto com o minério, como com o estéril e também com outras superfícies, não é suficiente para o enquadramento como produto intermediário.

Explica que a função dos pneus é de suportar carga, amortecer impacto, rodar, transmitir esforços do motor ao solo, não havendo assim, nenhuma atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção.

Lembra a Fiscalização, nos casos em que o veículo transita sem carregamento de minério ou estéril (por exemplo, no retorno após descarregamento, na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ida para lavagem, abastecimento, manutenção e outros deslocamentos), que os pneus continuam a se desgastar ao suportar a própria carga (massa do veículo), amortecer impacto, rodar, transmitir esforços do motor ao solo e que, portanto, somente o fato de haver o eventual contato físico com o minério, não é suficiente para o enquadramento do pneu como produto intermediário.

Esclarece que seria um equívoco interpretar que um pneu de veículo desenvolva atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção de qualquer indústria, já que, esta peça, assim como tantas outras do veículo, não se constitui em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componente do equipamento, cuja manutenção naturalmente importa na sua substituição (obviamente quando não existe a condição de reparo) e afirma que este entendimento já se encontra pacificado no CC/MG, citando como exemplo o Acórdão CC/MG nº 3.652/10/CE.

Pelo exposto, entende-se que cabe razão ao Fisco, visto que, consoante se depreende dos autos, os pneus se enquadram no inciso IV da IN nº 01/86, *in verbis*:

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.

Não há, portanto, razão para se falar em produto intermediário ou em aproveitamento de créditos de ICMS.

A Autuada aduz que o tratamento legal referente ao direito de crédito desta sua específica parcela da atividade se aproxima daquele conferido às prestadoras de serviços de transporte, que, expressamente, autoriza o creditamento pela aquisição de pneus e transcreve o art. 66, inciso VIII do RICMS/02.

Conclui a Autuada que, evidentemente, se insumos creditáveis típicos das empresas de transporte foram admitidos para as mineradoras, como o óleo combustível de seus veículos, como consta expressamente na IN SLT nº 01/01, por corolário lógico, a norma é aplicável, ainda, a outros insumos típicos do serviço de transporte, como os pneus.

Já o Fisco entende que essa afirmação da Autuada está equivocada e que, na verdade, o crédito de óleo diesel só foi admitido na qualidade de produto intermediário, para as empresas mineradoras, porque a IN SLT nº 01/01 incluiu a atividade de movimentação do minério do local de extração até a estocagem, na linha de extração e industrialização do minério.

Pelo que se depreende dos autos, a afirmação da Autuada mostra-se equivocada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diferentemente do caso da presente autuação fiscal, o art. 66, inciso VIII do RICMS/02, diz respeito à aquisição de pneus por prestadoras de serviço de transporte e estritamente necessários à prestação desse serviço:

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:

(...)

VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

Portanto, a regra não se aplica ao caso dos autos.

### Gasolina, Graxa lubrificante, Óleo Lubrificante:

A Autuada afirma que esses materiais são consumidos de forma integral em uma das três fases do processo de mineração, até desaparecerem integralmente e que são, a rigor, insumos que permitem o funcionamento de equipamentos (notadamente veículos), os quais, conforme alhures demonstrado, fazem parte da sua linha principal de produção.

Alega ainda que a IN SLT nº 01/01 demonstra claramente que este produto é de fato creditável, pois permite expressamente a apropriação de créditos relativos ao óleo diesel e que, tanto o óleo diesel, quanto o óleo lubrificante e a graxa são aplicados na linha principal de produção, e, portanto, são essenciais à obtenção do produto (minério), pois sem eles os equipamentos não se movimentam (sem óleo, graxa e lubrificantes as engrenagens, juntas e braços mecânicos não podem operar) e, por fim, se exaurem até desaparecerem completamente (diesel) ou até resultarem acabados, esgotados, sem que seja possível sua recuperação (lubrificantes).

Já o Fisco afirma que, por tudo já exposto, estes produtos não preenchem os requisitos estabelecidos na legislação estadual, para que possam ser enquadrados como “produto intermediário”, já que não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção e não entram em contato físico com o produto que se industrializa e afirma que este entendimento já se encontra, também, pacificado no Conselho de Contribuintes deste Estado.

Assim, neste caso específico, conforme informado pelo Fisco, o entendimento que tem prevalecido no CC/MG é de que tais produtos não se tratam de produto intermediário.

Às fls. 381/383 do PTA, a Autuada combate a glosa de créditos relativo a outras peças aplicadas em carregadeiras e tratores de esteiras, contra o qual o Fisco se manifesta às fls. 543/544 do PTA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Peças Aplicadas em Carregadeiras e Tratores de Esteiras (item 2 do Auto de Infração):

A Autuada afirma que as peças e partes dos tratores de esteiras e carregadeiras são produtos intermediários por atenderem aos requisitos normativos e que tais produtos estão intimamente relacionados com a atividade-fim dela, como partes e peças dotadas de função individualizada e específica, em constante contato físico com o minério, no curso do processo produtivo, sendo, ainda que de forma lenta, integralmente consumidos em razão de tais atividades ou se desgastam até se tornarem imprestáveis às finalidades iniciais.

Alega que os referidos produtos e outros declinados nos Anexos IIIA e IIIB, foram objetos de diversos outros feitos fiscais, nos quais o próprio Fisco reformulou o crédito tributário ou o direito ao crédito foi reconhecido pelo CC/MG e cita o PTA 01.000159423-23, que tratou, dentre outros, do item chapas, novamente relacionado no presente lançamento.

Expõe ainda, que apesar de sua Defesa não ter se atido a todo o universo de produtos objeto do Auto de Infração, outros materiais contidos nos Anexos IIIA e IIIB, certamente devem ser tidos como produtos intermediários, pelas suas próprias características, devendo ser mantido o valor integral do crédito apropriado.

Defende, que nos produtos intermediários, o crédito decorrente destes itens deveria obedecer à mesma proporção adotada para as demais partes e peças empregadas nas carregadeiras e tratores de esteira, que todas as funções exercidas são ligadas à extração do minério, devendo, portanto, ser mantido o valor integral do crédito.

Salienta que, como o Fisco não segregou cada uma das funções dos equipamentos e tendo em vista que pelo menos uma delas, para cada um dos veículos, pode ser tida como ínsita à atividade do estabelecimento (abertura de bancadas para permitir o acesso dos equipamentos de perfuração e extração do minério e carregamento de vagões e de caminhões de terceiros), deve ser mantido, integralmente, o crédito pela utilização de sobreditas partes e peças, como já acentuado no tocante ao óleo combustível.

O Fisco informa que, como a Autuada utiliza os equipamentos “carregadeiras” e “tratores de esteiras” em atividades dentro e fora do processo de extração e industrialização do minério, o estorno dos créditos das partes e peças foi feito de acordo com as suas características.

Afirma que para as partes e peças que não se desgastam em contato com o minério que está sendo extraído e industrializado, não se enquadrando, independentemente da função desempenhada pelos equipamentos, como produto intermediário, o estorno do ICMS foi integral.

Informa que são partes e peças que não se constituem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas, e que não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, conforme disposto nos incisos IV e V da IN SLT nº 01/86.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foram listadas a seguir as respectivas partes e peças as quais afirma que desenvolvem apenas funções de apoio/fixação ou de reforço estrutural de outras partes e peças dos equipamentos (não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção):

DESCRIÇÃO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO DO PRODUTO
APOIO DAS ALÇAS REF.: 01A7517	CARREGADEIRA	APOIO / SUSTENTAÇÃO
FRENTE ESTRUTURAL PARA TRATOR CAT-D9R	TRATOR DE ESTEIRAS	PEÇA DA ESTRUTURA DO EQUIPAMENTO
MBR_PINO; APLICACAO: DA CARREGADEIRA CATERPILLAR	CARREGADEIRA	FIXAÇÃO
PINO FIXAÇÃO DA PROTEÇÃO DO CANTO DA CAÇAMBA 980 G.	CARREGADEIRA CAT 980	FIXAÇÃO
PINO P/CARREGADEIRA; TIPO. TRAVA	CARREGADEIRA	FIXAÇÃO
REFORÇO DA LATERAL CAT-980	CARREGADEIRA CAT 980	REFORÇO DA LATERAL
TRAVA DA PLACA DESGASTE PRINCIPAL CAT-980	CARREGADEIRA CAT 980	FIXAÇÃO

Observa-se que para as peças constantes da planilha acima, o Fisco procedeu ao estorno integral dos créditos, afirmando que não se constituem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição destas, além de não desenvolverem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, conforme disposto nos incisos IV e V da IN SLT nº 01/86.

Entende-se, assim, que relativamente às peças em que a glosa fora de 100% (cem por cento), o fundamento do Fisco é de que tais peças não se enquadram no inciso V da IN SLT nº 01/86.

Já a Autuada assevera que são produtos intermediários.

Diferentemente de outros itens analisados, em que a própria Autuada ao descrever o uso e características dos produtos, acaba demonstrando que não são produtos intermediários, entende-se que aqui, há os dados da tabela acima; a afirmação da Autuada de que as peças são produtos intermediários, nos termos das IN nº 01/86 e IN nº 01/01 e a afirmação do Fisco de que não o são, visto que as peças não se enquadram no inciso V da IN nº 01/86.

Assim, nos casos dos anexos IIIA ou IIIB (fls. 191/217), em que a glosa dos créditos foi realizada no percentual de 100% (cem por cento), é necessário ajustar o estorno do crédito com base no percentual médio do óleo diesel/biodiesel consumido (em cada ano) pelos equipamentos, assim como feitos para as demais peças destes anexos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para as partes e peças que se desgastam em contato com o minério que é extraído e industrializado, que se enquadram como produto intermediário (de acordo com as disposições das IN SLT n°s 01/86 e 01/2001), o Fisco afirma que quando aplicadas em equipamentos utilizados em atividades integrantes do processo de extração e industrialização do minério, o estorno do crédito foi feito com base no percentual médio do óleo diesel/biodiesel consumido (em cada ano) por estes equipamentos, em atividades fora do processo de extração e industrialização.

Explica que são componentes de desgaste das caçambas das carregadeiras e das lâminas dos tratores de esteiras (chapas, placas, bordas, cantos, protetores, revestimentos, etc.), discriminados nos Anexos IIIA e IIIB do relatório fiscal.

Pelo exposto, inicialmente, cabe ressaltar que conforme informado pelo Fisco às fls. 20 do PTA, os Anexos IIIA como o IIIB demonstram os créditos referentes as peças aplicadas em carregadeiras e tratores de esteiras indevidamente aproveitados no livro de Registro de Entradas.

O primeiro apresenta-se em mídia em CD (fl. 22) e o segundo, em meio impresso (fls. 191/217).

Conforme relatado acima, o Fisco informa também que, como carregadeiras e tratores de esteiras são utilizados em atividades dentro e fora do processo de extração e industrialização do minério, o estorno dos créditos das partes e peças foi feito de acordo com as suas características.

Quanto às demais peças em que o Fisco usou como parâmetro para a glosa dos créditos, o percentual médio do óleo diesel/biodiesel consumido (em cada ano) pelos equipamentos, cabe razão ao Fisco.

Ressalta-se ainda, que com relação à afirmativa da Autuada de que, como o Fisco não segregou cada uma das funções dos equipamentos e tendo em vista que pelo menos uma delas, para cada um dos veículos, pode ser tida como ínsita à atividade do estabelecimento (abertura de bancadas para permitir o acesso dos equipamentos de perfuração e extração do minério e carregamento de vagões e de caminhões de terceiros), deve ser mantido, integralmente, o crédito pela utilização de sobreditas partes e peças, que, assim como analisado no tocante ao óleo diesel, tais atividades não se tratam de linha principal de produção.

Sobre a alegação contida na peça impugnatória de que os produtos dos Anexos IIIA e IIIB, já fizeram parte de outros trabalhos fiscais, em que se reconheceu como legítimo o crédito apropriado, cabe frisar que, conforme esclarecido pelo Fisco, é necessário se atentar para a função específica do produto e sua interação no processo produtivo, juntamente com as prescrições da legislação tributária, em cada caso.

Por fim, a Autuada questiona, às fls. 384/385 do PTA, que as multas previstas nos art. 55, inciso XXVI e 56, inciso II, ambos da Lei n° 6.763/75, só poderiam ser impostas de maneira concomitante se tivesse sido verificado, no lançamento, infração às obrigações principal e acessória, mas que no caso dos autos, existe só o descumprimento de obrigação principal pela falta do pagamento do tributo, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, cabe ressaltar que as penalidades impostas possuem natureza jurídica distinta, haja vista que a multa isolada foi aplicada por descumprimento da obrigação acessória (aproveitamento indevido de créditos de ICMS), e a multa de revalidação, em razão do não cumprimento da obrigação principal (pagamento do ICMS devido).

Frise-se que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para, nos casos dos anexos IIA ou IIIB (fls. 191/217) em que a glosa dos créditos fora realizada no percentual de 100%, adequar o estorno dos créditos ao percentual médio do óleo diesel/biodiesel consumido (em cada ano) pelos equipamentos fora do processo de extração e industrialização, assim como feito para as demais peças desses anexos (IIIA e IIIB), nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida que excluía também as exigências anteriores a dezembro/2006, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 12 de setembro de 2012.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Relatora**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	19.804/12/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000172087-83	
Impugnação:	40.010130991-41	
Impugnante:	Vale S.A.	
	IE: 090024161.53-25	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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.

Numa primeira vertente, deve-se analisar a possibilidade de decaído o direito do Fisco em cobrar as exigências relativamente aos fatos geradores do exercício de 2006, mais precisamente anteriores a 06/12/06, data da ciência do Auto de Infração, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - 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.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio 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 ESTABELECIDA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e 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 aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n° 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 ilustrado 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.”

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial n° 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG  
RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS  
AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

### ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR MINISTRO RELATOR)."

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Diante do exposto, devem ser excluídas as exigências anteriores a o lançamento, devido a intimação ter ocorrido em 06/12/11, e os fatos geradores são anteriores a este data, estando assim fulminadas pela decadência.

**Sala das Sessões, 12 de setembro de 2012.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**