

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.577/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000208606-31
Impugnação: 40.010135471-27
Impugnante: Vale S/A
IE: 461024161.35-05
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. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, portanto, em desacordo com o previsto no art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Corretas, em parte, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, majorada em 50% (cinquenta por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de energia elétrica utilizada em bens alheios à atividade produtiva ou em áreas marginais ao processo de produção. Infração lastreada nos termos do art. 66, inciso III, § 4º do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OUTROS CRÉDITOS – PROPORCIONALIDADE. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS lançados a título de “Outros Créditos – Substituição Tributária” vinculados ao consumo de óleo diesel e óleo lubrificante em máquinas e equipamentos empregados fora do processo de produção. Imposições fiscais fundadas nos arts. 66, inciso X, 69 e 70, inciso III do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - ATIVO PERMANENTE. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, vez que provenientes de aquisições de materiais contabilizados no Ativo Permanente e escrituradas no

livro CIAP, mas que são mercadorias classificadas como alheias à atividade do estabelecimento ou material de uso e consumo, nos termos da IN DLT nº 01/98. Infração apurada nos termos do art. 70, inciso XIII do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nos casos de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo e bens do Ativo Permanente, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado por meio de Recomposição de Conta Gráfica, no período de janeiro a dezembro de 2009, tendo em vista a prática das seguintes irregularidades:

1.1 – apropriação indevida de créditos relativos às aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento;

1.2 – aproveitamento indevido de crédito relativo às aquisições de energia elétrica consumida fora do processo de beneficiamento primário;

1.3 - apropriação indevida de créditos de ICMS nas aquisições de óleo diesel e lubrificantes utilizados fora do processo de beneficiamento primário, lançados sinteticamente no livro Registro de Apuração do ICMS, sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição tributária”;

1.4 – apropriação indevida de créditos, mediante lançamentos no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), de notas fiscais de aquisição de bens e mercadorias que não se enquadram no conceito de ativo permanente para efeito de aproveitamento do crédito do imposto;

2 – falta de recolhimento do ICMS 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.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 60/83, junta os documentos de fls. 85/559 e requer, ao final, a procedência da peça de Defesa.

Em seguida, a Impugnante promove o recolhimento de parte do crédito tributário, nos termos do Decreto nº 46.383/13, pleiteando os benefícios das remissões previstas no ato normativo (fls. 566/576).

O Fisco acata parte das alegações da Impugnante, promovendo a reformulação do crédito tributário às fls. 580/588.

Devidamente intimada (fls. 590/591) a Impugnante ratifica os termos da peça impugnatória (fls. 594/596).

O Fisco, em Manifestação de fls. 598/619, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento remanescente.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 625/649, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Dos Pedidos de Perícia

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando quesitos e indicando Assistente Técnico.

A primeira leva de quesitos encontra-se às fls. 71 dos autos e diz respeito aos produtos considerados como material de uso e consumo.

Considerando as informações prestadas nestes autos, a indicação dos produtos e sua classificação por área, contidas nos “Anexo 1 e 1A”, bem como as diversas perícias realizadas ao longo da tramitação de inúmeros PTAs, inclusive aqueles citados pela Autuada, torna-se dispensável a realização de prova pericial, sendo as indagações supridas por outras fontes de informações.

Neste caso, como em tantos outros, não se constata divergência na identificação do produto e sua função, mas apenas na aplicação do direito no momento de conceituar tais produtos como material de uso e consumo ou produto intermediário.

A segunda rodada de quesitos (fls. 75) se refere ao consumo de energia elétrica nas áreas apontadas pelo Fisco como fora do beneficiamento primário.

A perícia no caso não se mostra relevante, uma vez que não há qualquer dúvida quanto ao consumo e o local consumido, residindo a diferença apenas no critério de interpretação da norma.

Às fls. 78/79, a Impugnante carrega a terceira rodada de quesitos, agora tratando do consumo de óleo diesel nos diversos equipamentos do estabelecimento e a função desses equipamentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também neste caso não se apura divergência no tocante à finalidade das máquinas e veículos, mas sim quanto à legitimidade dos créditos.

A quarta leva de quesitos (fls. 81) busca elucidações sobre o emprego dos bens do ativo permanente constantes do “Anexo 4” do Auto de Infração, indagando sobre a identificação dos itens objeto de estorno, de modo a classificá-los como equipamentos ou partes e peças, e se essas aumentam a vida útil do equipamento e possuem duração maior que 12 (doze) meses.

Analisando o conteúdo do mencionado anexo, é possível afirmar que os produtos nele listados são identificáveis pelos seus próprios nomes, não carecendo de prova pericial.

Além do mais, toda a matéria dos autos já esteve por diversas vezes sob apreciação do CC/MG, cumprindo destacar que as conclusões postas nas perícias realizadas para diversos PTAs, dentre eles os de nºs 01.000158886.12, 01.000159422.42 e 01.000159423.23, envolvendo estabelecimentos da Autuada, podem ser utilizadas para o deslinde do presente lançamento.

Assim sendo, indefere-se os pedidos de realização de prova pericial.

Do Mérito

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado por meio de recomposição de conta gráfica, no período de janeiro a dezembro de 2009, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos originários de aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo e bens alheios ao estabelecimento e consumo de energia elétrica fora da área de beneficiamento primário. Exige o Fisco, ainda, o ICMS devido pela diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, para fins de uso e consumo do estabelecimento.

Os “Anexos” que compõem o Auto de Infração encontram-se na mídia (CD) de fls. 58, e compreendem as seguintes planilhas:

ANEXO 1 – Planilha sintética - Aproveitamento indevido de crédito de material de uso e consumo e falta de recolhimento do diferencial de alíquotas.
ANEXO 1A - Planilha Analítica - Aproveitamento indevido de crédito de material de uso e consumo. Em CD.
ANEXO 2 – Cálculo dos valores creditados e estornados referentes ao consumo de energia elétrica.
Anexo 2A – Demonstrativo do cálculo do percentual de glosa de créditos do ICMS aproveitado, referente ao consumo de energia elétrica.
Anexo 3 – Aproveitamento indevido de créditos de ICMS lançados diretamente no livro RAICMS sob o título “outros créditos”, subtítulo “substituição tributária”.
Anexo 3A – Demonstrativo do cálculo do percentual da glosa de créditos do ICMS aproveitados sobre a aquisição e consumo de óleo diesel.
Anexo 4 – Demonstrativo das notas fiscais de entradas lançadas no livro CIAP e respectivos créditos estornados.
Anexo 5 – Demonstrativo do crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo 6 – Aproveitamento indevido de créditos. Resumo dos valores.

Anexo 7 – CD com informações prestadas pela Autuada.

Anexo 8 – CD com arquivos eletrônicos e planilhas do Auto de Infração.

1.1 – Apropriação indevida de créditos relativos às aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento

Cumprir registrar inicialmente, como destaca o Fisco, que ao efetuar o recolhimento de parte do crédito tributário, com as benesses do Decreto nº 46.383/13, a Impugnante levou em consideração a proporção das exportações de seus estabelecimentos, sem preservar a autonomia, uma vez que o estabelecimento autuado não realizou exportações no período. Além do mais, tal possibilidade vigorou até 13/08/07, encerrando a questão com a alteração da regulamentação mineira.

Assim, o recolhimento deveria ter sido no valor de R\$ 45.859,45 (quarenta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e quarenta e cinco centavos), e não o valor recolhido pela Autuada de R\$ 1.701,50 (um mil, setecentos e um reais e cinquenta centavos).

Trata-se de estorno de créditos destacados nas notas fiscais relacionadas nos Anexos 1 e 1A, referente às aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, segundo a classificação do Fisco.

Os produtos considerados pelo Fisco como material de uso e consumo do estabelecimento encontram-se identificados pelo local de aplicação e a finalidade no processo produtivo, sendo relacionados na Planilha 1-A.

Tratam-se de partes e peças de manutenção de máquinas e equipamentos, ferramentas, instrumentos, utensílios industriais, sistemas hidráulicos, elétricos, tratamento de água e óleos lubrificantes.

O Fisco afirma que no desenvolvimento dos trabalhos atentou para a legislação pertinente, em especial para a Instrução Normativa SLT nº 01/01, específica para o setor de mineração, no tocante ao rol de produtos exemplificativos ali mencionados e também a outros pertinentes, assim como para a Instrução Normativa SLT nº 01/86, no tocante ao consumo de produtos intermediários na linha de produção.

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” 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, vigente à época, para se definir 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 se deve entender por “imediata e integralmente” e o que este conceito não alcança e, nesse 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 contato 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.

Resta claro, portanto, a teor da instrução normativa mencionada, 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 possuir caráter indiscutível de essencialidade na obtenção do produto final. O que não é o caso dos produtos identificados pelo Fisco, cuja função está ligada à manutenção e conservação de veículos e equipamentos que compõem o Ativo Imobilizado da empresa.

A mesma instrução normativa em seus itens IV e V, ao tratar das partes e peças de máquinas ou equipamentos, somente considera como produto intermediário, consumidos imediata e integralmente no processo produtivo, aquelas que tenham contato físico com o produto que se industrializa, o que não ocorre com os itens listados neste PTA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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) ou por transitar simplesmente sobre o minério.

De forma específica, a Impugnante trata de alguns itens objeto de autuação, como: lâmina componente e lâmina raspador, régua e gancho componente para peneira, rolos de impacto e de carga, rolo guia correia, polias para peneiras, rotores componentes, revestimentos componentes para bombas e tubos de condução, citando decisões proferidas nos PTAs nºs 01.000164832-76, 01.000159422-42, bem como pareceres ofertados nos PTAs nºs 01.000171694-27 e 01.00170104-36.

Sustenta a autoridade lançadora que, observadas as disposições das citadas instruções normativas, estes produtos são conceituados como “... *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.*”, na forma do item IV da IN SLT nº 01/86.

Afirma o Fisco que não são considerados como produtos intermediários as ferramentas, instrumentos e utensílios, ainda que ocorra desgaste ou deterioração.

Analisando os produtos levantados pela Defesa, afirma o Fisco que eles não exercem atuação particularizada no processo produtivo, razão pela qual se classificam como material de uso e consumo.

Assim discorre em sua manifestação:

- Lâmina Raspador e Lâmina componente - Existem diversas variações de modelo e nomes para este produto (lâmina raspador, raspador primário, secundário) porém todos têm a mesma função, ou seja, fazer a limpeza da

correia transportadora, não deixando que os resíduos de minério a impregnem. Não exercem nenhuma industrialização sobre o minério, não o transforma e não o modifica de nenhuma maneira, sendo que ocorre o desgaste em função do atrito e da pressão aplicada sobre a correia e não em função do contato do minério de ferro raspado. O próprio CC/MG já se posicionou favoravelmente ao entendimento do fisco, em julgamento de PTA da própria autuada, nas decisões prolatadas nos Acórdãos 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68), 4.005/13/CE (PTA 01.000166033.01) e 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 – PTA este relativo ao mesmo estabelecimento impugnante – Mina de Timbopeba).

- Régua e Gancho componente para Peneira - Exercem a função de fixação das peneiras, ou seja, não exercem nenhuma industrialização sobre o minério, não o transforma e não o modifica de nenhuma maneira. O CC/MG se posicionou favoravelmente ao entendimento do fisco, em recente julgamento de PTA deste mesmo estabelecimento – Mina de Timbopeba, na decisão prolatada no Acórdão 4.005/13/CE (PTA 01.000166033.01).

- Rolos de Impacto e de Carga (rolo guia correia) - nosso entendimento é que este produto não se desgasta pelo contato com o minério, uma vez que não existe este contato. Estes rolos se posicionam sob o manto do equipamento com a função de guiá-lo, ocorrendo seu desgaste pelo contato com este manto e não com o minério. O CC/MG se posicionou favoravelmente ao entendimento do fisco, em recente julgamento de PTA deste mesmo estabelecimento, na decisão prolatada no Acórdão 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 – PTA este relativo ao mesmo estabelecimento impugnante - Mina de Timbopeba).

- Polias para Peneira – São partes/peças utilizadas no equipamento Peneira, localizadas externamente, sendo responsáveis pela movimentação deste equipamento. Não têm contato com o minério que está sendo beneficiado.

- Rotor componente para bomba e Revestimento componente para bomba - São partes e peças de reposição/manutenção, componentes de equipamentos maiores (bombas de água/polpa e rejeito) substituídas pelo exaurimento natural dos produtos. Não se caracterizam como produto individualizado e nem exercem atuação particularizada no processo produtivo. O próprio CC/MG já se posicionou favoravelmente ao entendimento do fisco, em julgamento de PTA da própria autuada, na decisão prolatada no Acórdão 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68).

- Tubo Condução - estes Tubos servem para a movimentação de fluidos diversos dentro do processo tais como polpa, lama e água. No caso em questão os créditos glosados relacionados a estas partes e peças, ocorreram em função de tal produto não desenvolver uma atuação particularizada no processo, não exercendo nenhuma transformação no produto (minério). Também julgado favoravelmente ao fisco na decisão prolatada no Acórdão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3901/12/CE (PTA 01.000161532.68) e 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 - PTA este relativo ao mesmo estabelecimento impugnante - Mina de Timbopeba).

- Óleos Lubrificantes e Graxas- produtos usados na manutenção preventiva e rotineira de máquinas e equipamentos, tipicamente classificados como de “materiais de uso e consumo”. Não se pode fazer um paralelo entre tais itens e o óleo diesel, já que este último somente é tido como produto intermediário se atender às exigências da IN SLT nº 01/86, especialmente a de ser consumido imediata e diretamente no processo produtivo, circunstância que não ocorre com os itens mencionados. Deve-se atentar ainda, que a própria impugnante concordou com o procedimento do fisco uma vez que recolheu o ICMS estornado destes produtos, relativos à remissão do Dec. 46.383/13, conforme se verifica na planilha apresentada por ela às fls. 569 e 570.

É fato que não se pode negar a necessidade dos pneus, óleos e graxas na manutenção dos equipamentos do estabelecimento, mas isso não é condição suficiente para caracterizá-los como produto intermediário.

Com efeito, tais produtos geram crédito apenas para as empresas transportadoras, nos termos do RICMS/02. Sobre o tema já se posicionou o Poder Judiciário inúmeras vezes. Dentre as decisões destaca-se a Apelação Cível nº 000.185.587-3/00 do TJMG:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.185.587-3/00 - COMARCA DE UBERLÂNDIA - APELANTE: (...) APELADO: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS EMENTA: ICMS - CRÉDITO - APROVEITAMENTO INDEVIDO - USO E CONSUMO. A EMPRESA QUE, NÃO EXERCENDO COMO ATIVIDADE ECONÔMICA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE, ADQUIRE PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE PARA EMPREGO EM SUA FROTA PRÓPRIA DE VEÍCULOS TRANSPORTADORES, NÃO PODE APROVEITAR COMO CRÉDITO O ICMS PAGO NAQUELA OPERAÇÃO, POIS COMO CONSUMIDORA FINAL FOI QUE ADQUIRIU AQUELAS MERCADORIAS. (...) AO ADQUIRIR PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE PARA EMPREGO EM SUA FROTA PRÓPRIA DE VEÍCULOS TRANSPORTADORES, FÊ-LO A APELANTE COMO CONSUMIDORA FINAL, E NÃO COMO PRESTADORA DE SERVIÇO DETRANSPORTE, ATIVIDADE ECONÔMICA QUE NÃO EXERCE, NEM TAMPOUCO FIGURA NO ROL DOS SEUS OBJETIVOS SOCIETÁRIOS. COM INTEIRA PERTINÊNCIA E ACERTO LÊ-SE NO RELATÓRIO SUBSCRITO PELO AFTE ADEMAR INÁCIO DA SILVA, POR CÓPIA ACOSTADO AOS AUTOS, FLS.156/163-TJ. "SEGUNDO CONSTA DA RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS, SÃO PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES PARA EMPREGO EM SUA FROTA DE VEÍCULOS. COMO A EMPRESA, AO EFETUAR O TRANSPORTE DE MERCADORIAS

VENDIDAS A TERCEIROS, O FAZ EM SEU PRÓPRIO NOME, NÃO SE PODE ADMITIR A EXISTÊNCIA FORMAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ESTA SÓ SE CARACTERIZA EM RELAÇÃO A TERCEIROS. A PRESTAÇÃO VINCULA-SE A UM CONTRATO, AINDA QUE INFORMAL, PRESUMINDO SEMPRE UMA RELAÇÃO BIPOLAR. NINGUÉM PRESTA SERVIÇO PARA SI PRÓPRIO. ASSIM, QUANDO A AUTUADA TRANSPORTA AS MERCADORIAS QUE VENDE EM VEÍCULOS SEUS, NÃO NASCE A FIGURA DA PRESTAÇÃO. O FATO DE POSSUIR FROTA PRÓPRIA PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS SOB CLÁUSULA CIF NÃO A TRANSFORMA EM EMPRESA TRANSPORTADORA. OS VEÍCULOS SÃO BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AS MERCADORIAS ENTRADAS PARA CONSUMO NESSE TRANSPORTE, OU MANUTENÇÃO DOS VEÍCULOS, AFIGURAM-SE DE USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, NÃO ENSEJANDO, IPSO FACTO, SUAS ENTRADAS, CRÉDITO DE ICMS. APENAS AS EMPRESAS TRANSPORTADORAS, E COMO TAL INSCRITAS, PODEM SE CREDITAR DO TRIBUTO PAGO NA AQUISIÇÃO DESSES INSUMOS E TÃO SÓ NA PROPORÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

No mesmo sentido o Supremo Tribunal Federal – STF:

AG-361024 / RJ RELATOR MIN. NELSON JOBIM DJ, 19/11/2001. JULGAMENTO 21/08/2001 O STF FIXOU ORIENTAÇÃO: "IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA A AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL PARA A MANUTENÇÃO." (RE 195.894, MARCO AURÉLIO, DJ, 16/02/01); "TRIBUTÁRIO. PRETENDIDO CRÉDITO RELATIVO AO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA EM ESTABELECIMENTO COMERCIAL. DESCABIMENTO. "NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTE, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO" (ART. 31, II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88). SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO

CONHECIDO. "(RE 200168, ILMAR, DJ, 22/11/96). O ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO DIVERGIU. ESTÁ NA EMENTA: "NÃO HÁ OFENSA AO PRINCÍPIO DA CUMULATIVIDADE SE O BEM TRIBUTADO É CONSUMIDO NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO, NÃO SE DESTINANDO À COMERCIALIZAÇÃO OU À UTILIZAÇÃO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE NOVOS BENS. A APLICAÇÃO DA COMPENSAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 155, § 2º, I, DA CF PRESSUPÕE QUE O ICMS TENHA INCIDIDO NO MESMO BEM QUE VOLTARÁ A CIRCULAR POR FORÇA DA ATIVIDADE FIM DO AUTOR." (FL. 72). CORRETA A DECISÃO AGRAVADA. NEGO SEGUIMENTO AO AGRAVO. PUBLIQUE-SE. BRASÍLIA, 21 DE AGOSTO DE 2001.

É de fácil percepção que todos os rolos servem para sustentar e permitir a movimentação da correia transportadora e se desgastam em razão do atrito (rolo/correia) e abrasão, bem como pela alta concentração de umidade no processo.

Resta claro, portanto, que não estão em contato com o minério que se industrializa, atuando sob a correia transportadora, o que lhes impõe a classificação de materiais de uso e consumo.

Não se discorda da necessidade do produto no desempenho das correias, mas não é apenas isso que se leva em consideração para a classificação dos materiais, pois, via de regra, todas as aquisições do estabelecimento são necessárias para a consecução dos objetivos sociais.

Por fim, conforme destacou o Fisco, cumpre registrar que os aglomerantes são polímeros aplicados sobre o minério de ferro, após o carregamento dos vagões, cuja função é evitar a dispersão do minério até o destinatário, atuando, assim, após a fase de produção.

Noutro giro, a Impugnante faz menção ao 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.

Por medida de economia processual, deixa-se de manifestar com profundidade sobre tal acordo, uma vez que essa matéria é reincidente nas defesas apresentadas e sempre foi rejeitada neste Órgão Julgador, uma vez que as conclusões do Acordo foram revistas em 2004. Naquela ocasião, em trabalho complexo, que envolveu diversos técnicos da Autuada (atuantes nas diversas fases do processo produtivo) e da Receita Estadual, realizou-se o 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 vigente à época.

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.

Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei, majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da lei em destaque.

1.2) Aproveitamento indevido de créditos relativos às aquisições de energia elétrica consumida fora do processo de beneficiamento primário

A partir da composição de consumo de energia elétrica enviada pela Autuada (Anexo 7 – fls. 57) o Fisco identificou o consumo total de energia elétrica no período fiscalizado, comparando-o com a energia adquirida no mesmo intervalo (fls. 31), resultando no “Anexo 2A” (fls. 32/44), com a indicação da energia elétrica consumida nas respectivas áreas e equipamentos.

Ainda no “Anexo 2A” o Fisco realizou a classificação dos equipamentos e áreas de consumo de energia elétrica, definindo-os como bens e áreas alheias ao processo produtivo ou vinculadas ao referido processo, com a indicação das expressões “sim” ou “não” para o direito ao crédito.

De acordo com a indicação do Fisco, não autoriza a apropriação de crédito de ICMS na aquisição de energia elétrica, o consumo nos seguintes equipamentos e áreas: captação (água nova bombeada e água recuperada); escritório, almoxarifado e restaurante; área de embarque de minério e laboratórios.

A Impugnante sustenta a legitimidade dos créditos relativos à energia elétrica consumida no processo de industrialização, entendendo inaplicável na análise do caso o emprego da Instrução Normativa SLT nº 01/86, devendo ser considerado o emprego na atividade econômica, tal como ocorre em relação aos bens do ativo imobilizado.

Salienta que os sistemas de bombeamento e decantação de lama e de abastecimento de água e óleo referem-se a atividades que pertencem à fase de beneficiamento, em especial em relação ao bombeamento da água utilizada na produção da polpa de minério.

Afirma que a energia consumida na iluminação de instalações como a oficina de manutenção de equipamentos não pode ser objeto de estorno de crédito, pois a iluminação e a alimentação de tais equipamentos estão vinculadas à atividade econômica.

Destaca que tais entendimentos foram admitidos pelo Conselho de Contribuintes na análise do PTA nº 01.000159422-42 (Acórdão nº 3.799/11/CE).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pede, alternativamente, que o crédito seja concedido na proporção das exportações realizadas no período fiscalizado.

Sustenta o Fisco que o direito ao crédito de ICMS, na entrada de energia elétrica no estabelecimento, deve ser analisado à luz das áreas ou setores em que a energia elétrica foi consumida, salientando que as áreas vinculadas ao estorno do crédito são marginais ao processo produtivo.

No tocante aos setores de embarque de minério, destaca que o consumo ocorre após a última fase de produção, ou seja, a estocagem.

Reconhecidamente, é possível afirmar que as áreas de consumo apontadas pelo Fisco são alheias ao processo produtivo, como os escritórios, almoxarifados, oficinas e restaurantes, por exemplo, ou se constituem em áreas marginais, como as estações de bombeamento, o que, via de regra, não autoriza a utilização dos créditos dos materiais empregados nas atividades realizadas nesses setores.

No caso da energia elétrica, no entanto, o direito ao crédito do imposto comporta duas análises distintas, ou seja, a apropriação vinculada à proporção das exportações e o crédito integral da energia consumida na área de produção. A legislação que reage a espécie está assim posta:

Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

(...)

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses; (Vigente à época).

RICMS/02:

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:

(...)

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

§ 4º - Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- I - até 31 de dezembro de 2010 (vigente à época):
- a) que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;
 - b) que for consumida no processo de industrialização;
 - c - que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais;

A questão que se apresenta é definir se a energia elétrica é uma mercadoria tal como outra qualquer, de modo a receber o mesmo tratamento da Instrução Normativa nº 01/86 ou se possui análise diferenciada quanto ao direito ao crédito de ICMS.

A despeito de posições em contrário, não se faz a mesma análise quanto aos demais insumos da produção, uma vez que o crédito de energia elétrica recebeu tratamento diferenciado pela legislação complementar. Diz o senso comum que não existe “letra morta” na lei. Assim, se era para receber o mesmo tratamento, a toda evidência dispensaria qualquer disposição legal diferenciada.

Assim, ao dispor de modo diverso em relação ao consumo de energia para estabelecimentos exportadores e não exportadores, a legislação deixa evidente o tratamento diferenciado na análise do crédito.

Com efeito, para os estabelecimentos não exportadores fica autorizado o crédito para a energia elétrica consumida no processo de industrialização, ou seja, nas etapas centrais de produção.

De modo diverso, para os estabelecimentos exportadores, autoriza-se o crédito para a energia que for consumida pelo estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais.

Se não houvesse tratamento diferenciado bastaria a autorização para o creditamento relativo à energia elétrica consumida no processo de industrialização (inciso I do art. 66), que se aplicaria tanto para exportadores quanto para não exportadores, respeitada a regra geral de manutenção integral dos créditos na exportação.

A se manter o raciocínio do Fisco, afirma-se a inutilidade da disposição prevista na alínea “c” do § 4, anteriormente transcrita.

Nesse aspecto, não se aplica a Instrução Normativa nº 01/86 para impor a vedação ao crédito, mas apenas para classificar as áreas de consumo da energia elétrica.

Assim, as áreas absolutamente alheias não autorizam qualquer crédito do imposto relativo a energia elétrica, tais como postos médicos e tratamentos ambientais. De modo diverso, quando a área de consumo de energia se caracterizar como marginal ao processo produtivo, cabe o direito ao crédito proporcional em relação às exportações realizadas.

Com efeito, a captação e recuperação de água estão atreladas à atividade da Autuada, uma vez que água é utilizada no processo de extração mineral, porém o emprego da energia elétrica ocorre em linha marginal ao processo de produção.

Por óbvio, a área administrativa não está vinculada à produção, mas sim ao controle, o que afasta quaisquer créditos relativos ao ICMS.

Com o advento da Instrução Normativa nº 04/13, que dispõe sobre o aproveitamento de crédito relativo a insumos, dentre outras atividades, na exploração mineral, o crédito relativo ao consumo de energia elétrica mais uma vez está tratado na dicotomia entre exportadores e não exportadores.

O Decreto nº 46.375, de 20/12/12 alterou a redação então vigente, mas manteve a diferenciação entre exportadores e não exportadores, com a seguinte redação:

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:

(...)

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

(...)

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

I - que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

(...)

II - que for consumida no processo de industrialização;

III - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

IV - que for consumida como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária;

No seu conceito mais amplo insumo é a combinação de fatores de produção, diretos (matérias-primas) e indiretos (mão-de-obra, energia), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços, ou seja, tudo aquilo que é utilizado pela empresa para desenvolver suas atividades.

Comparando os dois veículos normativos pode-se afirmar que o regulamento é mais amplo, pois concede o crédito na entrada de energia elétrica

consumida como insumo energético em atividade de mineração, enquanto a instrução normativa autoriza o crédito apenas em relação a energia elétrica empregada como insumo energético na produção de mercadorias destinadas ao exterior.

No caso dos autos, no entanto, afirma o Fisco que o estabelecimento autuado não realizou operações de exportação no exercício de 2009.

Assim, não havendo exportações no período e, considerando que as áreas objeto de estorno de crédito da energia elétrica são consideradas alheias ou marginais, aplica-se a vedação ao crédito, não havendo a possibilidade de utilização proporcional.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei, majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da lei em destaque.

1.3 – Apropriação indevida de créditos de ICMS nas aquisições de óleo diesel e óleo lubrificante utilizados fora do processo de industrialização, lançados sinteticamente no livro de Registro e Apuração do ICMS sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição tributária”

Trata-se de estorno de créditos relativos às aquisições de óleo diesel e óleo lubrificante, utilizados em equipamentos empregados fora do processo de industrialização, lançados sinteticamente no livro Registro de Apuração do ICMS sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição tributária”, conforme detalhamento fornecido pela Contribuinte, em atendimento às intimações fiscais.

A irregularidade descrita pelo Fisco encontra-se detalhada nos Anexos 3 (fls. 45/49) e 3A (CD de fls. 58) do Auto de Infração.

Nas planilhas encontram-se relacionadas todas as aquisições de óleo diesel e óleo lubrificante, com os respectivos valores de imposto a estornar.

Em relação às aquisições de óleo lubrificante, o Fisco realizou o estorno de 100% (cem por cento) dos créditos apropriados, uma vez que tal produto classifica-se como material de uso e consumo, conforme fundamentação lançada alhures (item 1 do Auto de Infração).

No tocante ao óleo lubrificante, como destacado anteriormente, não se pode fazer um paralelo entre tal item e o óleo diesel, uma vez que este somente é reconhecido como produto intermediário se atendidas as exigências da referida IN SLT nº 01/86, especialmente a de ser consumido imediata e diretamente no processo produtivo, circunstância que não ocorre com o óleo lubrificante.

Não se pode negar a necessidade do óleo lubrificante na manutenção dos equipamentos do estabelecimento, mas isso não é condição suficiente para caracterizá-lo como produto intermediário, conforme reiteradas decisões do CC/MG (Acórdão nº 19.823/10/3ª, por exemplo).

No tocante ao óleo diesel, o Fisco promoveu o estorno proporcional dos créditos, de acordo com a planilha de consumo de diesel por máquinas e equipamentos, elaborada de acordo com as informações prestadas pela Autuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando o Anexo 3A (CD) do Auto de Infração percebe-se que o Fisco estornou o crédito relativo ao óleo diesel consumido nas seguintes máquinas e equipamentos: motoniveladoras, tratores de esteiras, Bob Cat, veículos de passeio, inclusive Pickups e furgões, empilhadeiras e caminhões que não atuam no transporte de minério.

De modo diverso, manteve os créditos na proporção do consumo em equipamentos vinculados à atividade extração e transporte interno do minério, como caminhões, perfuratrizes, retroescavadeiras e carregadeiras.

A Impugnante sustenta que os veículos a que se refere o estorno atuam na atividade, desde a irrigação de vias, movimentação e remoção de equipamentos e lubrificação das máquinas.

O Fisco firma convicção de que os veículos e equipamentos atuam em linha marginal ou são alheios ao processo produtivo.

Sustenta o Fisco que os tratores de esteira são veículos que se prestam à manutenção de vias, acerto de praças e pilhas de estéril ou rejeito, tal como as motoniveladoras.

Como já mencionado em vários trabalhos fiscais semelhantes, as motoniveladoras (patrol), por todas as informações prestadas pela Impugnante até hoje, são veículos destinados a abertura e manutenção de vias de trânsito interno do estabelecimento, atuando exclusivamente nessas atividades.

Os equipamentos objeto do estorno de crédito são veículos ou equipamentos utilizados na manutenção e transporte interno de materiais de uso e consumo ou colaborando na atividade de manutenção dos equipamentos.

Como já mencionado, não se verifica nos autos o estorno de créditos de óleo diesel utilizado em caminhões fora de estrada; caminhões caçamba estrada, pás-carregadeiras, escavadeiras e perfuratrizes, pois todos eles, nos termos da legislação, se enquadram como equipamentos utilizados diretamente no processo de lavra, extração, transporte, beneficiamento e estocagem do minério.

Assim, analisando as informações produzidas pelas partes neste e em outros processos em relação aos equipamentos, conclui-se que as motoniveladoras atuam de forma secundária, apenas na manutenção de estradas e vias internas.

No tocante ao consumo de óleo diesel nas motoniveladoras, dúvidas não existem quanto à impropriedade do creditamento, uma vez que tais equipamentos atuam exclusivamente em linha marginal ao processo produtivo, pois não atuam na exploração direta do minério, mas sim na retaguarda, na manutenção das vias de acesso e deslocamento interno.

Não se discute a necessidade das motoniveladoras e dos caminhões auxiliares, mas é evidente que eles não estão atrelados ao processo de extração de minério. Caso contrário, todos os equipamentos do estabelecimento deveriam também ser considerados para a tomada de créditos do imposto.

De mesma sorte encontram-se os tratores de esteiras que se prestam para o nivelamento das vias por onde passam os veículos com o minério e abertura de novas frentes de trabalho com eventuais remoções de entulhos em pontos estratégicos.

Traz o Fisco as seguintes aplicabilidades para os tratores de esteira e pneu:

- Trator de Esteira: esclarecemos que estes veículos se prestam à manutenção de vias, recomposição de cavas e retaludamento de encostas, terraplanagem e limpeza de materiais dispersos no solo. Portanto, exercem uma atividade marginal à linha de produção, não gerando direito à crédito do imposto, tanto do equipamento em si, quanto das partes e peças utilizadas para manutenção do mesmo, que é o caso em questão. O próprio CC/MG já se posicionou favoravelmente ao entendimento do fisco, em julgamento de PTAs da própria autuada, nas decisões prolatadas nos Acórdãos 3799/11/CE (PTA 01.000159422.42) e 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68).

- Tratores de Pneus : exercem função análoga aos Tratores de Esteira, distinguindo-se daqueles pelo fato de que operam com pneus fora de estrada. Portanto cabe a mesma análise feita ao equipamento supra, para concluir que se trata de equipamento de uso em uma atividade marginal.

Há de se registrar que os Acórdãos nºs 21.372/13/1ª e 4.278/14/CE, com sujeição passiva de mesma titularidade, foram instruídos com resposta pericial a quesitos e dentre esses, um específico para os equipamentos aqui tratados, quedando objetiva a resposta do perito, *“Patrol > Construção e manutenção de estradas; Trator de Esteira e Trator de Pneu > estes tratores têm a função de apoio operacional – Acerto de praças e estradas.”*

Em que pese necessário, o emprego desses equipamentos não se constitui como atividade principal de extração de minério. Caso contrário, todos os equipamentos do estabelecimento deveriam também ser considerados para fins de creditamento do imposto.

Há de ser salientado que esse entendimento fiscal foi corroborado através do julgamento do PTA nº 01.000172472.23, no Acórdão nº 21.372/13/1ª pertencente ao mesmo estabelecimento, contendo as mesmas irregularidades au tuadas, porém relativas ao exercício de 2006, endossado na decisão da Câmara Especial, Acórdão nº 4.278/14/CE.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

1.4 – Apropriação indevida de créditos, mediante lançamentos no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), de notas fiscais de aquisição de bens e mercadorias que não se enquadram no conceito de Ativo Permanente para efeito de aproveitamento do crédito do imposto

Em primeiro plano, pelo que nos autos consta, percebe-se que os créditos estornados pelo Fisco se referem às parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos)

apropriadas no período fiscalizado, mas dizem respeito às aquisições realizadas no período de fevereiro de 2005 a outubro de 2009.

Os produtos, objeto do estorno de crédito, encontram-se relacionados no “Anexo 4” do Auto de Infração (fls. 50/52).

O direito ao crédito do imposto será autorizado caso os bens se enquadrem na regra do art. 66 do RICMS/02, cuja redação é a seguinte:

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:

(...)

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

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

III - na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.

(...)

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

- I - ser de propriedade do contribuinte;
- II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;
- III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;
- IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsoletismo;
- V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual.
- VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

- I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e
- II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Analisando o rol de produtos do “Anexo 4” constata-se que os itens relacionados como bens do Ativo Permanente referem-se às aquisições de: motores, transformadores, painéis elétricos, sistema de abastecimento e lubrificação, sistema de controle anti-patinagem para tratores, tratores de esteiras, motobombas, peças diversas para equipamentos e veículos, tubo condução, moinho de rolos, moinho de disco, aspersor, geradores, sistema de bombeamento, semirreboque prancha e transformador para Câmera de CFTV.

A Impugnante destaca que deve ser considerado como Ativo Imobilizado todo aquele bem que é utilizado para a realização do objeto social da companhia, conforme previsão contida no art. 176 da Lei nº 6.404/76.

Cita, em especial, os motores, bombas, painéis elétricos, compressores de ar e moinho vibratório de disco.

Certo é que todas as máquinas e equipamentos existentes nas instalações industriais, inclusive os veículos (nos seus mais variados tipos), são objeto de manutenções corretivas, preventivas ou preditivas para que possam cumprir sua função no processo.

Quando da aquisição, esses bens são especificados para uma determinada vida útil de funcionamento, definida normalmente pelo fabricante, em horas de

operação ou quilômetros rodados (veículos) e as condições prévias dos fabricantes para que esses bens atinjam a vida útil prevista é a realização dessas manutenções.

Assim, essas manutenções não aumentam a vida útil do bem, mas simplesmente permitem que este alcance plenitude da produção prevista no ato de sua aquisição.

Nesse sentido, para as peças em geral para máquinas e equipamentos, cuja vida útil não autoriza a imobilização ou que, pelas características próprias não são imobilizados, não se pode falar em crédito de ICMS.

Diferentemente, alguns bens trazidos aos autos, possuem vida útil individualizada, como por exemplo, os motores elétricos de corrente alternada, transformadores, moinhos, bombas e motobombas e sistema de bombeamento.

Entretanto, como bem sustenta o Fisco, tais itens estão alocados em linhas marginais, caracterizando-se como bens alheios, exercendo função indireta com o processo extrativo mineral.

Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

2 – Falta de recolhimento do ICMS 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

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 6.763/75.

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

Ao tratar da alíquota do imposto, o RICMS/02 assim regulamenta a questão:

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 do *caput* do art. 43 e no 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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no □, 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;

As exigências fiscais compreendem o período de janeiro a dezembro de 2009, e os produtos ou serviços para os quais se exige o imposto devido pela diferença de alíquota são aqueles descritos no Anexo 1, com lançamento de valores na coluna “DIF. DE ALIQUOTA”.

Assim, corretas, as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, aduz a defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, 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.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada, enquanto a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) decorre do aproveitamento indevido do crédito, que caracteriza o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de registrar os créditos como previsto na legislação tributária.

O Professor 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”.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

revalidação) e as 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 eminente DES. 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)

Dessa 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 ela possui caráter punitivo e repressivo a 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 transcreve-se:

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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Registre-se que a aplicação das penalidades está 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, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Cumpra informar que a majoração da multa isolada está correta, uma vez constatada a prática de reincidência, em decorrência da quitação do PTA nº 01.000156390-60, em 31/03/08.

Diante do exposto, **ACORDA** a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir os pedidos de perícias. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 580/588. Pelo impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 09 de dezembro de 2014.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

Eduardo de Souza Assis
Relator

D