

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.278/14/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172472-23  
Recurso de Revisão: 40.060135224-04, 40.060135215-81  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Vale S.A.  
IE: 461024161.35-05  
Recorrida: Vale S.A., Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - ATIVO PERMANENTE E MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo e de bens destinados ao ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo com o previsto no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da mesma lei. Reformada a decisão recorrida, para restabelecer as exigências dos produtos rotor e mangote.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de entrada de energia elétrica. Infração caracterizada nos termos do art. 66, incisos I e III c/c os §§ 2º e 4º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OUTROS CRÉDITOS – PROPORCIONALIDADE.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS lançados a título de “Outros Créditos – Substituição Tributária”, vinculados ao consumo de óleo diesel, lubrificantes e outros produtos em máquinas e equipamentos empregados fora do processo de produção. Exigências fundadas nos arts. 66, inciso X, 69 e 70, inciso III, todos do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – CRÉDITO SEM ORIGEM – ATIVO ANTERIOR.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, uma vez que decorrentes de lançamentos no LRAICMS sem

lastro documental, a título de “Ativo Anterior”. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - ATIVO PERMANENTE.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, uma vez que provenientes de aquisições de materiais contabilizados como ativo permanente, mas que são mercadorias caracterizadas como alheias à atividade do estabelecimento, nos termos da IN DLT 01/98. Infração apurada nos termos do art. 70, inciso XIII do RICMS/02. Corretas, em parte, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Exclusão das exigências relativas aos materiais classificados como produtos intermediários. Mantida a decisão recorrida.

**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. Infração caracterizada, em parte, 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. Reformada a decisão recorrida, para restabelecer as exigências dos produtos rotor e mangote.

Recurso de Revisão 40.060135224-04 conhecido à unanimidade e provido pelo voto de qualidade.

Recurso de Revisão 40.060135215-81 conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

---

## **RELATÓRIO**

### **Da Autuação**

A autuação refere-se a recolhimento a menor de ICMS, apurado por meio de Recomposição de Conta Gráfica, no período de janeiro a dezembro de 2006, tendo em vista a prática das seguintes irregularidades:

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

1.2 – Apropriação indevida de créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica consumida fora do processo de industrialização.

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

1.4 – Apropriação indevida de créditos lançados sinteticamente no livro de Registro de Apuração do ICMS sob o título de “Outros Créditos”, subtítulo “Ativo Anterior”.

1.5 – Apropriação indevida de créditos, mediante lançamentos no livro de 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.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.372/13/1ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos produtos rotor e mangote. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Relatora) e Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), que o julgavam procedente. Vencido, também, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que o julgava parcialmente procedente nos termos do Parecer da Assessoria, à exceção de seu item 1a, excluindo ainda as exigências referentes ao período de 01/01/06 a 28/12/06, com base no art. 150, § 4º, do CTN.

#### **Do Recurso de Revisão da Recorrente Vale S/A**

Inconformada, a Recorrente/Autuada interpõe, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 617/647 e junta os documentos de fls. 648/687, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

#### **Do Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual**

Também inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe o Recurso de Revisão de fls. 691/692, requerendo, ao final, seu provimento.

#### **Das Contrarrazões da Recorrente/Autuada**

A Recorrente/Autuada apresenta as contrarrazões às fls. 695/702, pedindo pelo não provimento do recurso da Fazenda.

#### **Da Sessão de Julgamento de 31/01/14**

Em sessão realizada em 31 de janeiro de 2014, acordou a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. Também em preliminar, à unanimidade, considerando a informação trazida da tribuna sobre o pagamento de parte das exigências, exarou despacho interlocutório para que a Recorrente, Vale S.A., no prazo de 10 (dez) dias, contado do recebimento da intimação, informasse a que itens das exigências se referem os pagamentos efetuados, juntando os respectivos comprovantes. Em seguida, vista à Fiscalização.

#### **Da Instrução Processual**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em atendimento ao Despacho exarado pela Câmara Especial do CC/MG, a Recorrente/Autuada compareceu às fls. 710/711, juntando os documentos de fls. 712/721.

A Fiscalização promove a reformulação do crédito tributário às fls. 727/739.

A Recorrente/Autuada volta aos autos às fls. 745/746.

A Fiscalização, tendo em vista nova manifestação da Recorrente/Autuada, também volta aos autos, às fls. 747, ratificando sua última manifestação.

Em sessão de julgamento de 06/06/14, a Câmara Especial do CC/MG julgou, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. Também em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se novo julgamento para o dia 13/06/14, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Antônio César Ribeiro, que davam provimento parcial ao Recurso de Revisão do Contribuinte, para excluir as exigências: 1) relativas aos seguintes produtos do item 1.1 do AI: a) rotores, tubo para moinho/alimentação/aplicação moinho de bola, raspador p/ correia; lâmina para transportador; lâmina para raspador; lâmina componente para limpeza da correia transportadora, régua componente para fixação de peneiras; gancho componente para fixação de telas das peneiras vibratórias, mangotes e tubos de condução; b) de diferença de alíquota em relação aos produtos anteriormente nominados, quando adquiridos em operação interestadual; c) relativas aos itens: sistema para bomba sparger, conjunto moto-bomba, tubos de condução, moinhos de rolos, “moinho de rolos, com dois rolos lisos, fundidos em aço manganês, com diâmetro de” e mangotes, todos do item 1.5 do AI; 2) manutenção de 59,23% dos créditos relativos aos produtos cortantes para tratores de esteira, produzindo o mesmo reflexo na cobrança do diferencial de alíquota, quando adquiridos em outras unidades da Federação; 3) manutenção de 59,23% dos créditos relativos ao consumo de óleo diesel pelos tratores de esteira e tratores de pneus; do Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que além das exclusões acima, excluía ainda as exigências referentes ao período de 01/01/06 a 28/12/06, com base no art. 150 § 4º do CTN; e dos Conselheiros Fernando Luiz Saldanha e José Luiz Drumond que lhe negavam provimento. Quanto ao recurso de Revisão da Fazenda, proferiram os votos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão, Sauro Henrique de Almeida e Antônio César Ribeiro que lhe negavam provimento; e os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha e José Luiz Drumond, que lhe davam provimento para restabelecer as exigências em relação aos produtos mangote e rotor.

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revelam-se cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, os Recursos de Revisão admitidos devolvem à Câmara Especial o conhecimento da matéria neles versada.

Relembre-se que a autuação versa sobre:

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

1.2 – Apropriação indevida de créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica consumida fora do processo de industrialização.

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

1.4 – Apropriação indevida de créditos lançados sinteticamente no livro de Registro de Apuração do ICMS sob o título de “Outros Créditos”, subtítulo “Ativo Anterior”.

1.5 – Apropriação indevida de créditos, mediante lançamentos no livro de 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.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Antes de se adentrar ao mérito de cada uma das imputações fiscais, importante registrar as informações trazidas aos autos em função da perícia realizada e em razão do despacho interlocutório determinado pela Câmara *a quo*.

Ao cumprir o despacho interlocutório, a Autuada ora Recorrente informou sobre a utilização dos produtos da seguinte forma:

Produto	Função
Lâmina para transportador e lâmina para raspador.	São partes de equipamentos utilizados para movimentar o minério pelas correias transportadoras, direcionando-o em processo de raspagem, desenvolvendo atuação particularizada, específica e essencial, dentro da linha de produção. Tais bens estão em contato físico constante com o produto e, ainda, se desgastam em razão deste contato, durante a referida fase de movimentação do minério.
Lâmina componente para limpeza de correia transportadora.	Utilizada no raspador de correia, tem a função de cortar e limpar o minério aglutinado na correia

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	transportadora, evitando assim perdas de produção e sujeiras ao longo da correia transportadora.
Produtos cortantes para trator de esteira (cantos, pontas, bordas, lâminas, unhas, etc.).	Utilizados nas atividades fins que se desgastam quando entram em contato direto com o minério de ferro, uma vez que os tratores de esteira realizam atividades intrínsecas à movimentação e lavra de minério, notadamente quando realizam a terraplenagem da área da mina e a preparação do solo para a perfuração, que consiste em sua finalidade principal.
Mangote.	Está relacionado a partes e peças das tubulações que conduzem a polpa do minério e, por estarem em constante contato com o produto sofrem relevante desgaste.
Raspador para correia.	Equipamento instalado nos transportadores de correia nas transferências de minérios de um transportador para outro. Detém a função de limpar o minério aglutinado na correia transportadora, evitando perdas de produção e sujeiras ao longo da correia transportadora.
Rotor.	Detém a função de aumentar a pressão de sucção (peça que torna capaz a mudança de baixa para alta pressão) nos tubos de condução, apresentando-se indispensável para o bombeamento das polpas de minério. Há evidente contato físico entre o produto final sob a forma de polpa, bem como desgaste contínuo.
Ponta e adaptador para caçamba.	Tem a função de evitar o desgaste prematuro das caçambas em geral, máquinas de pátio, pás carregadeiras, e é aplicado nas bordas das caçambas para fazer o corte do minério.
Régua para fixação de peneira.	Utilizada para o travamento das telas de classificação de minérios nas peneiras vibratórias, faz parte do conjunto de material de desgaste das peneiras, régua, telas e ganchos de fixação.
Tubos de condução.	Compõe o equipamento que viabiliza e realiza o carregamento da polpa de minério, o que implica em contato direto com o produto e desgaste contínuo.  Destaca que os tubos não deixam de ter contato com o produto em elaboração por, eventualmente, serem utilizados no transporte de rejeitos.
Tubos para moinho/alimentação/aplicação moinho de bola.	Tem a função de conduzir a polpa de minério das instalações de beneficiamento até o moinho de bolas.
Gancho para fixação das telas de peneiras.	Utilizado para o travamento das telas das peneiras vibratórias nas régua, fazendo parte do conjunto de material de desgaste das peneiras.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Carreou aos autos, também, a planilha de fls. 502, dando conta dos percentuais de atividades realizadas pelos tratores de esteiras, extraídos da distribuição de horas de serviço de máquinas e equipamentos, obtidos a partir dos registros do setor de “Gerenciamento de Apropriação de Equipamentos Móveis e Mão de Obra” (fls. 504/508).

No tocante às informações lançadas no quadro anterior, não se manifesta, apenas o fazendo em relação ao consumo de óleo diesel nos tratores de esteiras.

Em relação a isso, a Fiscalização salienta que a planilha informa período diverso do que compõe o lançamento, ao trazer informações dos exercícios de 2005 e 2006, enquanto o Auto de Infração refere-se apenas ao último período.

Destaca que as descrições da segunda planilha são genéricas e que os cálculos são confusos, afirmando que não se pode chegar a um percentual de consenso com base apenas em afirmações de técnicos da Autuada, sem comprovação documental.

Afirma que, no seu entendimento, a única atividade do trator de esteira capaz de ser classificada como vinculada ao processo produtivo é o corte direto da rocha, mas que essa não é uma atividade rotineira dos tratores.

No tocante à realização da perícia determinada pela Câmara *a quo*, o *expert* assim respondeu aos quesitos:

Quesitos da Câmara	Resposta do Perito
<p>1) Considerando a informação fiscal de fls. 429 dos autos (1º e 2º parágrafos), esclarecer se os produtos listados abaixo, cujos créditos foram estornados pela Fiscalização ao entendimento de serem materiais de uso e consumo, se inserem nesse conceito, nos moldes do que estabelecem as Instruções Normativas nº 01/86 e nº 01/98, observando quanto às partes e peças o disposto nos §§ 6º e 7º do art. 66 do RICMS/02. São eles:</p> <p>-lâmina para transportador; lâmina para raspador; lâmina componente para limpeza da correia transportadora;</p> <p>-produtos cortantes p/trator esteira (cantos, ponta, bordas, lâminas, unha, etc); -mangote; raspador p/correia; rotor;</p> <p>ponta e adaptador para caçamba; régua p/ fixação da peneira; tubos de condução;</p> <p>tubo para moinho/ alimentação/ aplicação moinho de bola; gancho p/ fixação das telas da peneira.</p>	<p>As mercadorias acima relacionadas constituem materiais de uso e consumo à luz dos textos legais constantes do quesito, quer por estar fora da linha de atividade operacional de mineração da Impugnante; quer por não ter contato com o minério; quer por não exercer ação particularizada. É importante considerar também que qualquer mercadoria de trator de esteira, não deve ser considerada produto intermediário, uma vez que referida máquina não atua diretamente na linha operacional e, em razão do não atendimento total ao despacho interlocutório exarado pela Câmara, consoante se verifica da resposta ao quesito seguinte.</p>
<p>2) Analisar o conteúdo da planilha da Impugnante apresentada em atendimento ao despacho interlocutório exarado nesta data, definindo seu entendimento a respeito da utilização dos tratores quanto a exercerem atividade marginal e/ou vinculados ao processo produtivo, conforme Instrução Normativa nº 01/01.</p>	<p>As planilhas inclusas nestes autos denotam em primeiro lugar uma omissão. Não consta a “nota fiscal” solicitada. Sem a nota fiscal, ou o seu número, impossível saber se o bem é de propriedade da Impugnante. E esta condição é fundamental para a análise da permissão ou para vedar de plano o aproveitamento de crédito do óleo diesel e outras</p>

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	mercadorias utilizadas nas máquinas e equipamentos. Em segundo lugar trazem informações impertinentes, eis que mencionam período integral do exercício de 2005, que não faz parte do lançamento de ofício. Além disso, são planilhas elaboradas pela Impugnante e que não apontam nenhuma correlação com controle fiscal.
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Além dos quesitos formulados pela Câmara *a quo*, outros foram apresentados pelas partes. A Defesa carrou aos autos indagações que foram respondidas pelo Perito da seguinte forma:

Quesitos	Resposta do Perito
1) Requer-se ao Senhor Perito seja elucidado se os materiais adquiridos pela Impugnante indicados nas planilhas dos Anexos 4 e 6, cujos créditos do ICMS foram glosados, são utilizados no processo produtivo da Impugnante.	A resposta é afirmativa no contexto da Engenharia e carecedora de definição, consoante será demonstrado no contexto tributário.
2) Requer-se ao Senhor Perito seja descrita a aplicação de tais materiais no processo produtivo da Impugnante, esclarecendo se eles se desgastam de forma integral e paulatinamente.	A aplicação das referidas mercadorias no processo produtivo da Impugnante já está bem descrita nos Anexos “4A Analítico”, “Anexo 6 – ST 2006” e Anexo 6 A – Índice O.D., cujo conteúdo total está em CD – fl. 112, sendo dispensável a elaboração de outros anexos. Os esclarecimentos pretendidos sobre ditas mercadorias, devem ser analisados à luz da legislação tributária mineira, com o escopo da definição por material de uso e consumo ou produto intermediário.
3) Requer-se ao Sr. Perito que verifique se os referidos materiais são necessários para a realização das fases de lavra, beneficiamento e movimentação do minério, inclusive até a estocagem, conforme previsto na IN SLT 01/2001 e no Acordo celebrado em 20.12.2000; Em caso de resposta negativa, pede-se ao Sr. Perito que a justifique, tecnicamente.	Sim, diversas mercadorias são necessárias nas fases de lavra, beneficiamento e movimentação do minério, conforme previsto na IN SLT 01/2001. Não basta, contudo o atendimento a este pressuposto para ser considerado produto intermediário. O acordo mencionado não faz parte da legislação tributária mineira, ficando prejudicada a resposta a este específico questionamento.
4) Pede-se ao Sr. Perito que identifique quais são os veículos utilizados pela Impugnante nas fases de lavra, beneficiamento e, principalmente, movimentação do minério, elucidando ainda, se eles fazem uso dos Pneus Fora de Estrada relacionados no Anexo 6; Em caso de resposta negativa, pede-se ao Sr. Perito que indique quais pneus são usados nos caminhões fora de estrada.	Foram diversos os caminhões utilizados pela Autuada em sua mina. Contudo, estes veículos não estão ligados a atividade operacional de mineração, sendo, por decorrência, irrelevante a resposta acerca dos pneus fora de estrada. Mesmo porque pneus somente tem a permissão para creditamento de ICMS por empresas transportadoras.
5) Requer-se seja elucidada qual a duração média de cada um dos produtos identificados na resposta ao item do quesito nº 1”.	A resposta fica prejudicada, pois as mercadorias utilizadas dependem de vários fatores para determinar o tempo médio de sua duração, notadamente em relação às peças de manutenção, objeto do exame pericial.
6) Requer-se ao Senhor Perito que verifique a função	A resposta fica prejudicada, eis que do Anexo 5-A



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de cada um dos equipamentos identificados no Anexo 5-A.	não consta equipamentos.
7) Requer-se ao Senhor Perito que verifique se a atividade de bombeamento de água é necessária para a lavagem do minério e formação a polpa de minério; Em caso de resposta negativa, pede-se ao Perito que elucide de que forma a Impugnante obterá a água necessária para tanto.	Sim, no entanto é importante destacar que o bombeamento pode ser feito também para captação da água.
8) Requer-se ao Senhor Perito que esclareça se os compressores de embarque e instalações de silos de embarque de minério estão relacionados à movimentação do minério: Em caso de resposta negativa, pede-se ao Perito que elucide de que forma a Impugnante poderia armazenar, movimentar e embarcar o minério de ferro.	Sim, estão relacionados à movimentação do minério, porém fora da fase do processo produtivo que se encerra quando da estocagem.
9) Requer-se ao Senhor Perito que esclareça se o processo de mineração se estende pelo horário noturno e se há condições de movimentação de veículos e pessoas, sem que seja fornecida iluminação artificial, de forma a não comprometer a segurança.	Sim o processo de mineração se estende pelo horário noturno e há a necessidade de iluminação artificial de modo a prevenir acidentes com veículos e pessoas.
10) Pede-se ao Sr. Perito que descreva a função específica de cada um dos veículos/equipamentos nos quais o óleo diesel adquirido pela Impugnante, cujos créditos do ICMS foram glosados, foi efetivamente consumido.	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. Guindaste > Carregamento de peças e materiais diversos – Apoio operacional; Caminhão Cavalo Mecânico Volvo – Movimentação de carretas; Mini Carregadeira > Carregamento de materiais diversos – Empilhadeira > Movimentação de peças e materiais diversos; Comboio Hidráulico > Lubrificação e abastecimento de caminhões na mina; Embraterr > Transporte e movimentação de resíduos industriais; Gerador CVRD > Gerador; Máquina de Solda > solda.
11) Requer-se ao Senhor Perito que identifique quais são os veículos/equipamentos, abastecidos com óleo diesel, necessários à operação de uma mina equivalente àquela operada pela Impugnante, demonstrando, analiticamente, quais são utilizados em cada uma das fases (lavra, beneficiamento e movimentação/estoque) e relacionando-os à função específica desempenhada.	Exemplificativamente temos perfuratriz (perfuração de rocha), pá carregadeira e escavadeira (lavra); caminhão médio e caminhão fora de estrada (movimentação de minério).
13) Pede-se ao Sr. Perito que verifique qual é a área de aplicação de cada um dos itens mencionados no Anexo 8, elucidando tratar-se de equipamento, individualmente considerado, ou partes componentes e peças de outros equipamentos;	Vide planilha anexa.
14) Em relação aos itens indicados na resposta ao	Este perito se reporta à resposta do quesito Nº 5,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quesito 13 que constituem partes e peças, pede-se ao Sr. Perito que verifique se estes possuem duração superior a 12 meses, se desgastam e tornam-se imprestáveis por uso natural ou obsolescência; Em caso de resposta negativa, gentileza esclarecer as razões técnicas para tanto.	considerando também esta prejudicada, pois as mercadorias utilizadas dependem de vários fatores para determinar o tempo médio de sua duração, notadamente em relação às peças de manutenção, objeto do exame pericial.
15) Ainda em relação aos itens que consistem partes e peças, solicita-se ao Sr. Perito que elucide se sua inclusão nos respectivos equipamentos é capaz de aumentar a vida útil e/ou produtividade dos mesmos, ou permite que sejam colocados em operação; Em caso de resposta negativa, gentileza esclarecer as razões técnicas para tanto.	Obviamente as partes e peças permitem que os equipamentos e máquinas sejam colocados em operação, no entanto, não é seguro afirmar que sejam capazes de aumentar vida útil e/ou produtividade dos mesmos, eis que, conforme esclarecido na resposta ao quesito anterior, dependem de vários fatores.

Os quesitos da Fiscalização foram analisados do seguinte modo:

Quesitos	Resposta
1) Apontar se os produtos listados na planilha do ANEXO IV do PTA, fls. 27 a 36, desenvolvem uma ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, essencial e específica dentro da linha de produção, agindo diretamente sobre a matéria prima ou sobre o produto em elaboração, exercendo algum tipo de INDUSTRIALIZAÇÃO (TRANSFORMAÇÃO OU BENEFICIAMENTO), no produto minério de ferro.	Não.
2) Manifestar se estes itens se constituem em produtos individualizados com identidade própria, ou são apenas componentes de uma estrutura estável e duradora, que requer substituição dos mesmos em sua manutenção.	As mercadorias listadas nos aludido anexo IV, incluso nestes autos às folhas mencionadas constituem apenas componentes de uma estrutura estável e duradora, que requer substituição dos mesmos em sua manutenção.

Após a apresentação desses dados, passa-se ao mérito propriamente dito.

Inicialmente, a Recorrente/Autuada sustenta a tese de que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Pública vir a constituir o crédito tributário relativamente ao período de janeiro a novembro de 2006.

Cita jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG), Superior Tribunal de Justiça (STJ) e parecer do assessor do CC/MG Roberto Nogueira de Lima.

Pugna pela inaplicabilidade do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), ao argumento de que foi ignorado o fato da apuração do *quantum debeatur*, no caso do ICMS, não ser calculada de forma isolada, por cada operação.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

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

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

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

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

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

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

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO:

AGRG NO ARESP 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A):

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO:

12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR:

T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO:

DJE 19/04/2012

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. 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.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I,

DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Assim, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006 somente expirou em 31/12/11, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração (AI) em 29/12/11, conforme fls. 05 dos autos.

Os demais argumentos apresentados pela Recorrente, no que tange às exigências constantes dos itens 1.1 a 1.5 do Auto de Infração, relativas a aproveitamento indevido de créditos de ICMS e as exigências do item 2 do AI, que trata da diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo e bens do ativo permanente, não podem ser acatados, frente às informações constantes dos autos, pelos mesmos fundamentos apresentados no acórdão recorrido, com as adequações necessárias, os quais transcreve-se a seguir.

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

Trata-se de estorno de créditos destacados nas notas fiscais relacionadas no Anexo 4 (fls. 26/36), referentes às aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, segundo a classificação da Fiscalização.

Os produtos considerados pela Fiscalização como material de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento encontram-se identificados pelo local de aplicação e a finalidade no processo produtivo, estando relacionados na Planilha 4-A do CD de fls. 112.

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

A Fiscalização 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 que se refere ao consumo de produtos intermediários na linha de produção.

A Recorrente/Atuada salienta que os materiais considerados pela Fiscalização 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

A IN SLT 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 esse 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 contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

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 pela Fiscalização, 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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 estende seu alcance para outros materiais “consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento” com a ressalva de que devem 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.

Analisando os produtos levantados pela Defesa, afirma a Fiscalização que eles não exercem atuação particularizada no processo produtivo, ou são utilizados após o processo de produção, como os aglomerantes, por exemplo.

A pretensão da Defesa, quanto aos créditos relativos às “lâminas para raspador, raspador de correia ou lâminas para transportador”, não deve ser considerada, tendo em vista tratar-se de materiais utilizados para retirar e raspar o resíduo de minério da correia transportadora, sendo que ocorre o desgaste em função do atrito e da pressão sobre a correia e não em função do desgaste do contato do minério de ferro raspado.

No tocante aos *tubos de condução*, são usados para movimentação de fluidos diversos, tais como polpa, lama e água, mas não desenvolvem uma atuação particularizada no processo.

As sapatas (esteiras) são peças que permitem o movimento do equipamento, mas não atuam diretamente no corte do minério.

Quanto aos produtos “óleo e graxa lubrificante”, 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.

Não se pode negar a necessidade dos 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 TRIBUTOS 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 TRIBUTOS, 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.

A Câmara Especial acompanha a classificação realizada pela Fiscalização, entendendo que são partes e peças de reposição, sem atuação específica no processo industrial, inclusive os rolos para as correias transportadoras, que exercem papel importante, mas não em contato com o minério, uma vez que atuam sob a correia transportadora.

Por fim, conforme destacou a Fiscalização, 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.

Em outro giro, a Defesa faz menção ao "Acordo em alusão", que se refere 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 se manifestar com profundidade sobre tal acordo, uma vez que esta matéria é reincidente nas defesas apresentadas e sempre foi rejeitada pelo 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 em vigor.

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

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

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

Sustenta a Fiscalização, entretanto, que, ao se analisar as Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) do exercício de 2006, não se observa qualquer registro de exportação ou de remessa com fim específico de exportação (CFOPs 7000, 5500 e 6500).

Dessa forma, resta prejudicada a análise do pedido de apropriação proporcional do crédito em relação às exportações realizadas.

A Fazenda Pública Estadual insurge-se contra a manutenção do crédito relativo aos produtos “mangote” e “rotor”, aduz que esses produtos encontram-se fora da linha de atividade operacional de mineração da Autuada, ora Recorrida, como informou o perito.

Além disso, ainda destaca os Acórdãos n<sup>os</sup> 3.960/12/CE, 4.023/13/CE, 4.020/13/CE, 19.718/12/CE e 20.786/12/1<sup>a</sup>, que mantiveram as exigências fiscais relativas ao produto “rotor”.

Ressalta-se que a decisão da Câmara *a quo*, no que tange a essas irregularidades, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos produtos rotor e mangote, “*uma vez comprovado que além de ter contato com o minério que se industrializa, são considerados produtos individualizados com identidade própria dentro do processo produtivo da Autuada, enquadrando-se nas condições descritas na legislação tributária como produto intermediário*”.

Ocorre, entretanto, que em relação ao rotor, a Fiscalização manifesta-se no sentido de que: “*Rotor: relativamente a esse produto, oportuno esclarecer que sua aplicação na indústria também se dá em diversos locais da planta, podendo ser utilizado na tubulação em bombas d’água, de lama, de polpa, etc. Ao contrário do que alega a impugnante, não existe o rotor no equipamento Britador, uma vez que o mesmo só trabalha com o minério a seco. 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).”*

Por sua vez, os produtos em questão, mangote e rotor, compuseram a relação constante do quesito nº 1 da 1ª Câmara de Julgamento (fls. 489), que solicita, ao perito, conclusão a serem os produtos materiais de uso e consumo nos termos da legislação.

Em reposta, o perito informa: *“as mercadorias acima relacionadas constituem materiais de uso e consumo à luz dos textos legais constantes do quesito, quer por estar fora da linha de atividade operacional de mineração da Impugnante; quer por não ter contato com o minério; quer por não exercer ação particularizada.”* (fls. 527/528).

Posto isso, entende-se inexistir elementos nos autos capazes de contraditar as informações da Fiscalização e do Perito designado, principalmente considerando o fato de que eles conhecem o processo produtivo da Autuada *in loco*.

Diante do exposto, devem ser restabelecidas as exigências fiscais para os produtos mangote e rotor.

### **1.2 – Apropriação indevida de créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica consumida fora do processo de industrialização.**

A exigência fiscal encontra-se demonstrada nos Anexos 5 e 5-A (fls. 44/57). No primeiro deles, a Fiscalização relaciona toda a energia elétrica adquirida no período, enquanto, no segundo, identifica o consumo por área, conforme dados fornecidos pela Autuada e a respectiva proporção em relação ao consumo total de energia elétrica.

Quando o consumo da energia elétrica deu-se em área vinculada ao processo produtivo, a Fiscalização manteve a parcela de crédito correspondente, com a indicação na coluna “GLOSA” de que “NÃO” ocorreu o estorno. De modo diverso, quando o consumo deu-se em linhas marginais ou em áreas desvinculadas do processo produtivo, lançou na mencionada coluna a expressão “SIM”.

Para os casos identificados pelo “SIM”, a Fiscalização promoveu o estorno do crédito na proporção de consumo identificado na coluna “GLOSADO (3)”.

A Fiscalização relembra que o processo de produção de minério compreende as etapas de extração, beneficiamento e movimentação dentro da mina até a estocagem.

A Defesa esclarece que o beneficiamento do minério decorre da lavagem e formação de polpa, com utilização de água das represas que circundam a mina, o que demonstra que a energia elétrica consumida no bombeamento de água dá-se na fase de beneficiamento do minério.

Prossegue a Defesa destacando que a atividade na área de embarque faz parte da atividade econômica da Autuada.

No tocante aos setores de oficina de manutenção de equipamentos e laboratório físico e químico de minério, salienta a Autuada que a energia consumida nas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

instalações é essencial, pois as atividades não podem ser realizadas às escuras, por questões de segurança.

Menciona as decisões tomadas nos PTAs 01.000159422-42 e 01.000159423-23, em que foram mantidos os créditos relativos à energia consumida em áreas de recuperação de água, barragens, abastecimento de óleo e água, poços, oficina mecânica, bombeamento e decantação de lama.

A Fiscalização, por sua vez, relata que a energia elétrica glosada diz respeito a setores marginais à produção do minério: captação de água, escritório, restaurante, oficinas, laboratórios, água recuperada e embarque.

Quanto ao setor de embarque, afirma que a atuação dos equipamentos ocorre após a produção do minério, pois atuam no carregamento dos vagões.

Tomando as assertivas da Fiscalização, é possível afirmar que algumas áreas de consumo apontadas são alheias ao processo produtivo, como as oficinas de caminhões, por exemplo, ou se constitui em áreas marginais, como as estações de bombeamento, o que, via de regra, não autoriza a utilização dos créditos vinculados à aquisição de materiais diversos.

Em outra vertente, postula a Defesa a utilização proporcional do crédito em relação às exportações realizadas, nos termos da legislação que rege a espécie, que assim está 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; (grifo nosso)

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

d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses;

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:

I - até 31 de dezembro de 2010:

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;

Sustenta a Fiscalização, no entanto, a ausência de exportação ou remessas com fins específicos de exportação, razão pela qual não se aplica ao caso a regra da alínea “c”, ora transcrita.

Dessa forma, mostra-se correto o estorno de créditos do imposto realizado pela Fiscalização, sendo mantida a decisão recorrida.

**1.3 – Apropriação indevida de créditos de ICMS nas aquisições de materiais de uso e consumo e de óleo diesel 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 à aquisição de óleo diesel, lubrificantes e pneus utilizados nas diversas etapas de produção e fora do processo de industrialização, lançado sinteticamente no livro Registro de Apuração do ICMS sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição tributária”, conforme detalhamento fornecido pelo contribuinte, em atendimento às intimações fiscais.

A irregularidade descrita pela Fiscalização encontra-se detalhada nos Anexos 6 e 6A (fls. 62/94). Na primeira planilha encontram-se relacionadas todas as aquisições de óleo diesel, graxa e outros lubrificantes, com os respectivos valores de imposto a estornar.

Em relação às aquisições de óleo diesel, a Fiscalização 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 ora Recorrente.

Analisando o Anexo 6A, percebe-se que a Fiscalização estornou o crédito relativo ao óleo diesel consumido nos seguintes equipamentos e máquinas: patrol, trator de esteira, guindaste, caminhão cavalo mecânico volvo, trator de pneus, mini carregadeira, empilhadeira Hyster, comboio hidráulico, embraterr, gerador CVRD, gerador-usina, máquina de solda, empilhadeira Hiper máquinas e caminhão comboio.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As alegações da Recorrente foram trazidas com o primeiro item do Auto de Infração e a única indicação individualizada refere-se ao consumo do óleo diesel nos caminhões que transportam o minério.

Em relação a esse item, sem razão a Defesa, uma vez que o produto consumido nos caminhões de transporte de minério (caminhões pesados) não foi objeto de estorno.

Por outro lado, 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 Autuada até então, são veículos destinados à abertura e manutenção de vias de trânsito interno do estabelecimento, atuando exclusivamente nessas atividades.

Os equipamentos, objeto do estorno de crédito, são utilizados na manutenção e transporte interno de materiais de uso e consumo ou colaborando na atividade de manutenção de outros 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, enquadram-se como equipamentos utilizados diretamente no processo de lavra, extração, transporte, beneficiamento e estocagem do minério.

Assim, analisando as informações produzidas pelas partes (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, como bem ressaltou a Fiscalização.

De igual modo quanto aos caminhões comboios, empilhadeiras e demais equipamentos de apoio ao trabalho de exploração do minério.

Para as aquisições de lubrificantes e pneus, considerando tais produtos como material de uso e consumo, foram estornados integralmente os créditos. Nesse caso, aplica-se o disposto na Instrução Normativa nº 01/86, sendo certo que tais materiais não se classificam como produtos intermediários.

Quanto aos produtos “óleo e graxa lubrificante”, 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 referida IN SLT nº 01/86, especialmente a de ser consumido imediata e diretamente no processo produtivo, circunstância que não ocorre com os itens mencionados.

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

Quanto aos óleos lubrificantes, graxas e pneus, registre-se que são reiteradas as decisões do CC/MG no sentido de classificá-los como materiais de uso e consumo. (Acórdão nº 19.823/10/3ª, por exemplo).

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, sendo mantida a decisão recorrida.

#### **1.4 – Apropriação indevida de créditos lançados sinteticamente no Livro de Registro de Apuração do ICMS sob o título de “Outros Créditos”, subtítulo “Ativo Anterior”.**

Exige a Fiscalização o ICMS em decorrência de estorno de créditos lançados a título de “Ativo Anterior”, na rubrica “Outros Créditos”, conforme valores destacados no “Anexo 7 (fls. 100).

Alega a Defesa que tais valores referem-se às aquisições de bens integrantes do Ativo Imobilizado, utilizados no processo produtivo, afirmando que as notas fiscais serão apresentadas posteriormente.

Como bem destacou a Fiscalização, em nenhum momento a Autuada comprovou a legitimidade de tais créditos, com a apresentação de documentos fiscais idôneos e regularmente escriturados.

Assim, corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo mantida a decisão recorrida.

#### **1.5 – 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.**

Trata-se de 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 relacionadas no Anexo 8 (fls. 101/104).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização realça que os materiais, objeto da glosa efetuada, não se classificam como bens do ativo permanente, mas como bens alheios à atividade do estabelecimento ou materiais de uso e consumo.

Afirma que a manutenção de equipamento não se confunde com a reforma, porque a primeira cuida de mantê-los em funcionamento durante a vida útil prevista pelo fabricante, enquanto a segunda refere-se à renovação do bem para um novo ciclo de produção.

Destaca, exemplificando com o “motor elétrico para bomba d’água”, que determinados itens fazem parte de um sistema (no caso, estação de bombeamento), sendo alheio à atividade do estabelecimento.

Em primeiro plano, pelo que nos autos consta, percebe-se que os créditos estornados pela Fiscalização referem-se às parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos) apropriadas no período fiscalizado (2006), mas dizem respeito às aquisições realizadas no período de 06/09/02 a 28/12/06.

A matéria objeto do lançamento tributário encontra-se disciplinada na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações posteriores, bem como no RICMS/02, da seguinte forma:

LC 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 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.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

(...)

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

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:

(...)

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;

(...)

No presente Auto de Infração, a Fiscalização promove a reclassificação dos créditos relativos às aquisições ocorridas nos exercícios de 2002 a 2006.

O trabalho consiste, portanto, em reclassificar a escrituração da Empresa em períodos pretéritos, estornando os créditos apropriados em parcelas no exercício de 2006.

Entende-se que a decadência é a perda do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mediante lançamento, após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN.

Porém, tal instituto não alcança o dever da Fiscalização de fiscalizar e de apurar irregularidades na escrita fiscal do contribuinte.

Reitere-se, a decadência é do lançamento do crédito tributário e não da verificação da legitimidade da escrituração.

O fato de ter transcorrido o prazo de cinco anos desde a escrituração no livro Registro de Entradas (LRE) não faz com que decaia o direito de lançar o crédito tributário remanescente.

Cabe salientar que, nos termos do inciso I, § 3º do art. 66 do RICMS/02, a apropriação do crédito de ICMS relacionado a bens destinados ao ativo imobilizado não ocorre de forma integral e imediata, mas sim, parceladamente, à razão de 1/48 (um

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quarenta e oito avos) ao mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento.

Todavia, relativamente aos bens destinados ao ativo imobilizado, o crédito do imposto somente poderá ser apropriado quando eles forem utilizados nas atividades operacionais do contribuinte, conforme dispõe o inciso II, § 5º, art. 66, do RICMS/02, e a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Em síntese, o marco inicial da decadência que se encerra em 31/12/11 é o dia 01/01/06, podendo a Fiscalização retomar a análise de todo o crédito apropriado no período de 2006 a 2010, verificando a regularidade da fração do crédito do ativo apropriado e estorná-lo retroativamente àquela data, se incorreto for o aproveitamento.

Logo, o que fez a Fiscalização no lançamento ora combatido foi simplesmente exercer o seu dever de verificar a aplicação da legislação tributária e, uma vez detectada a apropriação indevida de créditos de ICMS sobre bens alheios à atividade operacional do contribuinte, providenciar o estorno do ICMS sobre as parcelas apropriadas em períodos ainda não atingidos pela decadência.

Por oportuno, ressalte-se o conteúdo da Consulta Interna nº 243/08, transcrita a seguir, em que a Superintendência de Tributação desta Secretaria de Fazenda firma posicionamento que corrobora o procedimento fiscal adotado no presente caso.

Consulta Interna nº 243/08 – 24/10/08

Assunto: Decadência

Tema: Estorno de crédito de ICMS em período abrangido pela decadência.

Exposição/Pergunta:

O contribuinte apropriou indevidamente créditos de ICMS em período anterior ao prazo decadencial previsto no inciso I, art. 173, do CTN. O estorno desses créditos irá refletir em saldo devedor do imposto em período não abrangido pela decadência.

Considerando o disposto nos arts. 150, § 4º, 156, inciso V, e 173, inciso I, todos do CTN, bem como na resposta dada à Consulta Interna nº 042/2008, pergunta-se:

- 1 – Pode-se estornar os créditos de ICMS apropriados em períodos anteriores ao prazo de decadência, recompondo-se a conta gráfica do contribuinte?
- 2 – Quando intimado, o contribuinte está obrigado a apresentar ao Fisco documentos fiscais relativos a períodos anteriores ao prazo decadencial?
- 3 – Qual o embasamento legal para o estorno do crédito e a exigência da documentação fiscal?

Resposta:

1, 2 e 3 – A decadência opera-se sobre o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, resultando na sua extinção, conforme arts. 150, § 4.º, 156, inciso V, e 173, todos do CTN. Não atinge, entretanto, o direito de fiscalizar e de apurar irregularidades na escrita fiscal do contribuinte.

Dessa forma, verificando a apropriação indevida de créditos de ICMS, o Fisco poderá estorná-los, ainda que tenham sido apropriados em períodos anteriores ao prazo decadencial.

Nesse caso, a conta gráfica do contribuinte deverá ser recomposta para que se apure o imposto que deixou de ser recolhido em razão da apropriação dos créditos ilegítimos. Verificado saldo devedor de ICMS em período já atingido pela decadência, o crédito tributário não poderá ser constituído. Ao contrário, se o saldo devedor for apurado dentro do prazo decadencial, nada impede que o Fisco constitua o crédito tributário.

Isso porque não há, na legislação tributária, dispositivo que atribua à decadência o poder de legitimar um crédito de ICMS apropriado irregularmente. Seu efeito legal é apenas a extinção do direito à constituição do crédito tributário apurado pelo confronto entre débitos e créditos do imposto.

Entretanto, ressalte-se que o contribuinte só está obrigado a apresentar ao Fisco seus livros e documentos fiscais dentro do prazo previsto na legislação tributária para guarda dos mesmos.

Nos termos do § 1.º, art. 96 do RICMS/02, o contribuinte deverá manter arquivados os documentos e livros que se relacionem com crédito tributário:

- sem exigência formalizada, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; e
- com exigência formalizada, pelo prazo prescricional aplicável ao crédito tributário.

Encerrados os prazos previstos no § 1.º citado, o Fisco não poderá obrigar o contribuinte a apresentar os documentos e livros em questão, de modo que a fiscalização dos créditos neles consubstanciados dependerá de o Fisco já estar de posse dos mesmos ou de obtê-los com o consentimento do contribuinte.

Finalmente, extrai-se das teses de defesa do Estado, elaboradas em razão da Ordem de Serviço nº 42, de 24 de fevereiro de 2011, e aprovadas pela Advocacia Geral do Estado (destaque do original):

(...) é importante aferir qual foi realmente o mês em que surgiu o saldo devedor, ou seja, o mês em que o Fisco poderia exigir do contribuinte o pagamento do imposto.

Assim, quando da impugnação ou contestação, demonstrar que o Fisco não tinha como lançar o contribuinte se não havia pagamento a menor e/ou falta de pagamento. Em suma, a decadência somente pode se iniciar quando o Fisco tinha condições de exigir do contribuinte o imposto não recolhido e/ou recolhido a menor e não fez.

Repita-se, não houve estorno integral de crédito de ICMS relativos aos exercícios de 2002 a 2006. A glosa de créditos de ICMS, ainda que vinculados aos bens adquiridos nos exercícios em questão, considerados alheios à atividade do estabelecimento, recaiu exclusivamente sobre aproveitamento indevido de créditos no exercício de 2006, exercício esse não atingido pela decadência.

De pronto, cabe destacar que a mensagem contida no art. 23 da LC nº 87/96 retrotranscrito, constitui regra geral para a apropriação de créditos, não se restringindo especificamente aos créditos decorrentes das aquisições de bens do ativo permanente.

No tocante à classificação dos produtos, no caso dos autos, quando se tratar de partes e peças para reposição, o direito ao crédito do imposto está condicionado ao enquadramento no inciso V da Instrução Normativa nº 01/86, que assim dispõe:

(...)

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

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Por outro lado, o direito ao crédito do imposto pode ser autorizado caso os bens enquadrem-se 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 obsolescimento;

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.

(...)

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 capacidade de produção do bem, mas simplesmente permitem que esse bem alcance a vida útil prevista no ato de sua aquisição.

Analisando o rol de produtos do “Anexo 8”, constata-se que os itens relacionados como bens do ativo permanente referem-se às aquisições de peças diversas para equipamentos, tubos de condução, conjunto moto-bomba, veículos utilitários, motores elétricos e o serviço de transporte vinculado aos materiais.

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.

Avaliando a planilha de fls. 533/536, elaborada pelo Perito, percebe-se que foram identificados como equipamentos os seguintes itens: “sistema para bomba sparger”, “conjunto moto-bomba”, veículos utilitários, sistema de abastecimento, prensa vulcanizadora, máquina de solda e semirreboque tipo prancha.

Verifica-se que citados equipamentos classificam-se, evidentemente, como bens alheios à atividade do estabelecimento para efeito de apropriação de créditos de ICMS.

Portanto, corretas as exigências fiscais correspondentes, sendo mantida a decisão recorrida.

**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 art. 1º, inciso VII, art. 2º, inciso II e art. 43, inciso XII do RICMS/02.

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

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

As exigências fiscais compreendem o período de janeiro de 2006 a dezembro de 2006 e os produtos ou serviços para os quais se exige o imposto devido pela diferença de alíquota são aqueles descritos no Anexo 4 (fls. 26/36), com lançamento de valores na coluna “DIF. ALIQUOTA”, consolidado no documento de fls. 25.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Reformada a decisão recorrida para restabelecer os valores correspondentes aos produtos mangote e rotor.

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

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. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar, como previsto na legislação, os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

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

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

O 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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. Portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo 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.

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, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Nesse caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo ou alheias às atividades do estabelecimento. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória (obrigação acessória negativa, de não fazer), sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6.763/75, conforme o caso.

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

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

Assim, nega-se provimento ao Recurso de Revisão da Autuada/Recorrente.

Assim, dá-se provimento ao Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual, para restabelecer as exigências relativas aos produtos rotor e mangote.

Destaca-se, ainda, que deverá ser considerada a reformulação do crédito tributário às fls. 727/739.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 13/06/14. ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso nº 40.060135215-81 – VALE S.A. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Antônio César Ribeiro, que lhe davam provimento parcial para: 1) excluir as exigências relativas: a) aos produtos do item 1.1 do AI: rotores, tubo para moinho/alimentação/aplicação moinho de bola, raspador p/ correia; lâmina para transportador; lâmina para raspador; lâmina componente para limpeza da correia transportadora, régua componente para fixação de peneiras; gancho componente para fixação de telas das peneiras vibratórias, mangotes e tubos de condução; b) à diferença de alíquota em relação aos produtos anteriormente nominados, quando adquiridos em operação interestadual; c) aos itens: sistema para bomba sparger, conjunto moto-bomba, tubos de condução, moinhos de rolos, “moinho de rolos, com dois rolos lisos, fundidos em aço manganês, com diâmetro de” e mangotes, todos do item 1.5 do AI; 2) manutenção de 59,23% (cinquenta e nove vírgula vinte e três por cento) dos créditos relativos aos produtos cortantes para tratores de esteira, produzindo o mesmo reflexo na cobrança do diferencial de alíquota, quando adquiridos em outras unidades da Federação; 3) manutenção de 59,23% (cinquenta e nove vírgula vinte e três por cento) dos créditos relativos ao consumo de óleo diesel pelos tratores de esteira e tratores de pneu. Vencido, também em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que além das exclusões acima, excluía, ainda, as exigências referentes ao período de 01/01/06 a 28/12/06, com base no art. 150, § 4º do CTN. Quanto ao Recurso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nº 40.060135224-04 - Fazenda Pública Estadual, pelo voto de qualidade, em dar-lhe provimento para restabelecer as exigências relativas aos produtos rotor e mangote. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Sauro Henrique de Almeida e Antônio César Ribeiro que lhe negavam provimento nos termos da decisão recorrida. Designado relator o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Revisor). Assistiram ao julgamento, pela Vale S/A, Dra. Melina Santos de Freitas e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond.

**Sala das Sessões, 27 de junho de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha  
Relator designado**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.278/14/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172472-23  
Recurso de Revisão: 40.060135224-04, 40.060135215-81  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Vale S.A.  
IE: 461024161.35-05  
Recorrida: Vale S.A., Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

O lançamento sob exame em sede recursal versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado por meio de Recomposição de Conta Gráfica, no período de janeiro a dezembro de 2006, tendo em vista as seguintes imputações fiscais:

1) Aproveitamento indevido de créditos nas seguintes condições:

1.1 - créditos relativos às aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento;

1.2 - créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica consumida fora do processo de industrialização;

1.3 - créditos de ICMS nas aquisições de materiais de uso e consumo e de óleo diesel utilizados fora do processo de industrialização, lançados sinteticamente no livro Registro de Apuração do ICMS sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição Tributária”;

1.4 - créditos lançados sinteticamente no livro de Registro de Apuração do ICMS sob o título de “Outros Créditos”, subtítulo “Ativo Anterior”;

1.5 - 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Para que fiquem mais claras as exclusões promovidas por este voto, passa-se a analisar cada ponto separadamente:

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

Trata-se de estorno de créditos destacados nas notas fiscais relacionadas no Anexo 4 (fls. 26/36), referentes 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 e bens alheios à atividade do estabelecimento encontram-se identificados pelo local de aplicação e a finalidade no processo produtivo, estando relacionados na Planilha 4-A do CD de fl. 112.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 01/86.

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

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

A Instrução Normativa SLT n.º 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, a mesma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Instrução define o que se deve entender por “*imediate e integralmente*” e o que este conceito não alcança e, neste ponto, merecem destaque as disposições dos itens IV e V:

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

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Resta claro, portanto, o posicionamento do próprio Estado de Minas Gerais manifesto na citada Instrução Normativa, de 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 da maioria 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 a maioria dos itens listados neste PTA.

No tocante à Instrução Normativa SLT n.º 01/01, vale mencionar a norma ínsita no seu art. 2º, que assim expressa:

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 Instrução Normativa SLT n.º 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 ora Recorrente trata de alguns itens objeto de autuação, como: lâmina para raspador e para transportador, aglomerante, rotor, ponta e adaptador para caçamba, mangote, anel para bomba, gancho, gás, tubo, régua de fixação, óleos lubrificantes e graxas e pneus fora de estrada.

Relativamente aos itens destacados, argumenta a Recorrente que os materiais foram considerados como vinculados ao processo produtivo e os créditos foram acatados nos PTAs n.ºs 01.000159423-23, 01.000159422-42, 01.000159782-12 e 01.000159701-14.

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 Instrução Normativa SLT n.º 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, ou são utilizados após o processo de produção, como os aglomerantes, por exemplo.

Neste sentido, parte dos produtos mencionados classifica-se, de fato, como partes e peças, mas aplicam-se a elas, o disposto no item V da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, a saber:

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

A pretensão da defesa quanto aos créditos relativos às “*lâminas para raspador, raspador de correia ou lâminas para transportador*” é rebatida pelo Fisco ao argumento de que “são materiais utilizados para retirar e raspar o resíduo de minério da correia transportadora.

Salienta, ainda, que o desgaste ocorre em função do atrito e da pressão sobre a correia e não em função do desgaste do contato do minério de ferro raspado.

Tais produtos, entretanto, encaixam na regra do item V da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, uma vez que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção. E esta é a conclusão posta em diversos laudos periciais elaborados para a mesma empresa ora autuada.

As fotografias (CD) dessas peças bem demonstram a atuação junto à correia transportadora, demonstrando claramente a atuação particularidade no processo de condução do minério na correia transportadora.

No tocante aos *tubos de condução*, salienta o Fisco que os tubos são usados para movimentação de fluídos diversos, tais como polpa, lama e água, mas que não desenvolvem uma atuação particularizada no processo.

Ora, se os tubos são utilizados na condução da polpa de minério, que é uma das etapas de produção, não se pode olvidar de sua atuação essencial e específica e o desgaste decorre da passagem do minério pelos tubos.

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

Assim, considerando que a água é utilizada no processo produtivo, independentemente do motivo do desgaste, certo é que ele acontece, devendo tal material ser classificado como produto intermediário.

Quanto aos produtos cortantes utilizados em tratores, escavadeiras, perfuratrizes e carregadeiras, atuam estes em contato direto com o minério. Tais itens se desgastam em suas atividades fins, em contato direto com o minério de ferro, ainda que atuando na terraplanagem e limpeza de solo dentro das minas, tarefas essas inerentes à retirada do minério, uma vez que exercem papel direto na exploração do minério.

Argumenta o Fisco que a conclusão de uma perícia não pode servir para análise de outro caso, pois se deve analisar o consumo das peças de acordo com o momento e utilização delas em cada estabelecimento, e que tais produtos dependem do equipamento em que serão aplicados.

Sustenta que no caso dos autos, tais itens foram aplicados em tratores de esteira, que atuam em linha marginal ao processo produtivo.

O fato de que os tratores possam exercer alguma ação (melhoramento de ruas e estradas, por exemplo) não autoriza a exclusão integral dos créditos. Como o Fisco não cuidou de promover o arbitramento das parcelas utilizadas fora da linha de produção, há de se manter integralmente os créditos das peças mencionadas, uma vez

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que é presumível que os tratores atuam muito mais na linha de produção do que melhorando as vias de acesso.

A quantidade de tratores em oposição à quantidade de motoniveladoras (que atuam exclusivamente na atividade de preservação de ruas e praças) bem demonstra que tais tratores atuam na produção, uma vez que o processo de extração do minério tem início com a retirada dos estéreis.

Registre-se que na planilha de informações sobre o consumo de óleo diesel (CD de fl. 110), a Recorrente informa que os tratores de esteira são utilizados no transporte e movimentação de minério do pátio de finos para o pátio de carregamento.

Neste sentido, os materiais cortantes empregados nos tratores de esteira classificam-se como produtos intermediários (cantos, ponta, bordas, lâminas, unha, dentre outros).

Em relação aos mangotes (válvulas), o crédito foi confirmado na análise do PTA n.º 01.000159782-12.

No que se refere a anel para bomba e pneus fora de estrada, cumpre esclarecer que não houve estorno de crédito desses produtos neste PTA.

O Fisco afasta o crédito relativo aos rotores ao argumento de que são peças aplicadas em vários locais da planta industrial e que não existe rotor no britador. Esclarece, ainda, que podem ser utilizadas em bombas d'água de lama e polpa.

Neste caso, no entanto, aplica-se a regra da particularidade do bem, tanto é que em outros laudos periciais o item foi considerado com produto intermediário.

As decisões mencionadas pela Recorrente desde a impugnação podem ser confirmadas pelas consultas aos acórdãos disponibilizados no site da SEF/MG. De se destacar que em relação aos rotores, o Acórdão n.º 19.685/10/3ª apresenta a seguinte fundamentação:

“DEPOIS DE TECER AS CONSIDERAÇÕES PERTINENTES, RESPONDE O SENHOR PERITO OBJETIVAMENTE AO QUESITO EM TELA, AFIRMANDO QUE 1.685 (UM MIL E SEISCENTOS E OITENTA E CINCO) ITENS SÃO MEROS COMPONENTES (PEÇAS) UTILIZADOS EM MANUTENÇÕES DE MÁQUINAS, APARELHOS OU EQUIPAMENTOS OU MATERIAL DE LABORATÓRIO, NÃO SE CONSTITUINDO EM PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E, DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO SÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DA AUTUADA. OUTROS 39 (TRINTA E NOVE) ITENS CORRESPONDENTES A “MANGOTES PARA POLPA DE MINÉRIO”, “RASPADOR DE CORREIA”, “ROTOR”, “TIRA DE BORRACHA SINTÉTICA PARA CORREIA TRANSPORTADORA” E “BICO DO ESCARIFICADOR” SÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DA CONTRIBUINTE.”

No caso dos autos, a fotografia posta no CDR de fl. 112 não deixa dúvida de que os rotores são empregados nas bombas d'água e se desgastam em contato direto com a polpa do minério.

Por outro lado, tomando-se de empréstimo a perícia realizada para o PTA n.º 01.000161532-68 e as informações trazidas pelo Fisco no Anexo 4 e na “Planilha de Dúvidas” (CDR de fl. 112) constata-se as seguintes informações:

- O “tubo para moinho/alimentação/aplicação moinho de bola” é utilizado no transporte de fluidos, estando em contato com o minério.

- A régua componente para fixação da peneira e o gancho componente para fixação das telas das peneiras, atuam diretamente no processo produtivo, em contato direto com o minério e se desgastam no curso do beneficiamento, sendo acessórios dos itens principais (peneiras, telas e mandíbulas).

Neste sentido, os produtos mencionados classificam-se, de fato, como partes e peças e aplicam-se a eles o disposto no item V da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, autorizando a apropriação de créditos.

Assim, considerando as decisões já tomadas pelas Câmaras do CC/MG, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas aos seguintes produtos: rotores, produtos cortantes para tratores de esteira, tubo para moinho/alimentação/aplicação moinho de bola, raspador p/ correia; lâmina para transportador; lâmina para raspador; lâmina componente para limpeza da correia transportadora, régua componente para fixação de peneiras; gancho componente para fixação de telas das peneiras vibratórias; mangotes e tubos de condução.

**1.3 – Apropriação indevida de créditos de ICMS nas aquisições de materiais de uso e consumo e de óleo diesel, 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 à aquisição de óleo diesel, lubrificantes e pneus, utilizados nas diversas etapas de produção e fora do processo de industrialização, lançado sinteticamente no livro Registro de Apuração do ICMS sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição tributária”, conforme detalhamento fornecido pelo contribuinte, em atendimento às intimações fiscais.

A irregularidade descrita pelo Fisco encontra-se detalhada nos Anexos 6 e 6A (fls. 62/94). Na primeira planilha encontram-se relacionadas todas as aquisições de óleo diesel, graxa e outros lubrificantes, com os respectivos valores de imposto a estornar.

Em relação às aquisições de óleo diesel, o Fisco promoveu o estorno proporcional dos créditos, de acordo com a planilha de consumo de diesel por máquinas e equipamentos, elaborada pelo Fisco de acordo com as informações prestadas pela Recorrente.

Analisando o Anexo 6A percebe-se que o Fisco estornou o crédito relativo ao óleo diesel consumido nos seguintes equipamentos e máquinas: patrol, trator de esteira, guindaste, caminhão cavalo mecânico volvo, trator de pneus, mini carregadeira, empilhadeira Hyster, comboio hidráulico, embraterr, gerador CVRD, gerador-usina, máquina de solda, empilhadeira Hiper máquinas e caminhão comboio.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

As alegações da Recorrente foram trazidas junto com o primeiro item do Auto de Infração, e a única indicação individualizada se refere ao consumo do óleo diesel nos caminhões que transportam o minério.

Em relação a este item, sem razão a defesa, uma vez que o produto consumido nos caminhões de transporte de minério (caminhões pesados) não foi objeto de estorno.

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.

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.

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.

Em relação aos tratores de pneus, são os mesmos utilizados para acerto de praças e recomposição de pilhas de minério. Note-se que no PTA n.º 01.000164832-76, o consumo de óleo diesel em tratores de pneus foi considerado como vinculado à atividade produtiva.

Como destacado pelas partes, a atividade de mineração comporta as fases de extração, beneficiamento e estocagem de minério. O que fez a Instrução Normativa SLT n.º 01/01 foi alterar as consultas publicadas anteriormente e que identificavam cada uma dessas etapas como uma linha central de produção. Com a edição da citada Instrução Normativa, todas as fases passaram a compor um único ciclo de produção.

Neste sentido, a função exercida pelos tratores de pneus faz parte do processo produtivo, cabendo à Recorrente o crédito do óleo diesel neles consumidos.

Por sua vez, os tratores de esteira realizam atividades próprias do processo de extração do minério, ainda que relativas a terraplanagem e limpeza do solo dentro das minas.

Certo é que a extração não se inicia pela detonação, mas sim pelo preparo da área a ser explorada, o que demanda a utilização de máquinas e equipamentos, inclusive os tratores de esteira.

Conforme destacado pela Defendente por diversas vezes, os tratores de esteira são responsáveis por manter o nivelamento das pilhas de minério, evitando que

elas desabem em si mesmas devido ao peso do produto, realizando, ainda, o desmonte mecânico do minério (corte) e o recolhimento do minério disperso pelo solo.

As atividades informadas pelo Fisco, de remoção de estéril e rejeitos, fazem parte do processo produtivo, uma vez que a retirada do estéril compreende a primeira fase do processo produtivo, enquanto a retirada do rejeito é o final de uma das etapas da cadeia de produção.

Assim, não sendo possível aferir exatamente a quantidade de óleo consumida nestas ações, e não tendo o Fisco cuidado em aferir tal consumo, mostra-se razoável conceder a totalidade dos créditos, até mesmo pela evidência de que as outras funções desempenhadas pelos tratores de esteira sobrepõem-se às de conservação de vias.

Neste caso, há de se conceder os créditos relativos ao consumo de óleo diesel pelos tratores de esteira, sendo que decisão neste sentido foi tomada no PTA n.º 01.000161028-50 (Acórdão n.º 19.978/11/3ª).

A mesma decisão deve ser tomada em relação aos tratores de pneus utilizados na limpeza de praça, pois sem ela não é possível prosseguir o processo de beneficiamento do minério.

Para as demais aquisições de lubrificantes e pneus, considerando tais produtos como material de uso e consumo, foram estornados integralmente os créditos.

No tocante aos produtos “óleo e graxa lubrificante”, 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 referida Instrução Normativa SLT n.º 01/86, especialmente a de ser consumido imediata e diretamente no processo produtivo, circunstância que não ocorre com os itens mencionados.

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

Quanto aos óleos lubrificantes, graxas e pneus, registre-se que são reiteradas as decisões do CC/MG no sentido de classificá-los como materiais de uso e consumo. (Acórdão n.º 19.823/10/3ª, por exemplo).

Corretas, em parte, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

**1.5 – 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.**

Trata-se de 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 relacionadas no Anexo 8 (fls. 101/104).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

O Fisco destaca que os materiais objeto da glosa efetuada não se classificam como bens do ativo permanente, mas como bens alheios à atividade do estabelecimento ou materiais de uso e consumo.

Afirma que a manutenção de equipamento não se confunde com a reforma, porquanto a primeira cuida de mantê-los em funcionamento durante a vida útil prevista pelo fabricante, a segunda se refere à renovação do bem para um novo ciclo de produção.

Destaca, exemplificando com o “motor elétrico para bomba d’água”, que determinados itens fazem parte de um sistema (no caso, estação de bombeamento), sendo alheio à atividade do estabelecimento.

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 06 de setembro de 2002 a 28 de dezembro de 2006.

A matéria objeto do lançamento tributário encontra-se disciplinada na Lei Complementar n.º 87/96 e suas alterações posteriores, bem como no RICMS/02, da seguinte forma:

### Lei Complementar n.º 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 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.

.....  
§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP n.º 102, de 11.7.2000)

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (inciso incluído pela LCP n.º 102, de 11.7.2000)

.....  
Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

### 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:

.....  
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;

.....  
Cabe destacar que a mensagem contida no art. 23 da Lei Complementar n.º 87/96 ora transcrito, constitui regra geral para a apropriação de créditos, não se restringindo especificamente aos créditos decorrentes das aquisições de bens do Ativo Permanente.

Por outro lado, uma rápida leitura dos dispositivos, permite aferir, com uma interpretação literal do texto, que o crédito deve ser lançado na data de entrada do bem, com aproveitamento da primeira fração no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, tal como em relação aos demais créditos.

Neste sentido, cabe analisar se é possível ao Fisco rever a classificação dos bens adquiridos em períodos já alcançados pela decadência, para excluir as parcelas restantes dos créditos, como acontece nestes autos.

No presente Auto de Infração, o Fisco promove a reclassificação dos créditos relativos às aquisições ocorridas nos exercícios de 2002 a 2006.

O trabalho consiste, portanto, em reclassificar a escrituração da empresa em períodos pretéritos, estornando os créditos apropriados em parcelas no exercício de 2006.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, as operações realizadas no período de 06 de setembro de 2002 a 31 de dezembro de 2005, pelo art. 173 do Código Tributário Nacional, já estavam alcançadas pela decadência, em 28 de dezembro de 2011.

Considerando a regra incerta no Código Tributário Nacional que visa a garantir a segurança jurídica, este procedimento não encontra amparo na legislação.

A apropriação dos créditos em parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) nada mais é que um procedimento matemático determinado pela Lei Complementar n.º 87/96, parcelando a apropriação do crédito que era de direito na data de entrada do bem no estabelecimento.

Assim, a análise jurídica da legitimidade dos créditos se faz no momento da escrituração dos documentos fiscais nos respectivos livros (LRE e CIAP), sendo este o marco para contagem da decadência, seja ela com fulcro no § 4º do art. 150 (como se posiciona a Recorrente) ou no inciso I do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional (como se posiciona a corrente majoritária deste Conselho de Contribuintes).

Neste sentido os critérios fiscais e contábeis adotados pela Recorrente não podem ser revistos, em relação às aquisições realizadas no período de setembro de 2002 a dezembro de 2005.

Entendimento diferente leva aos caos jurídico, uma vez que ao longo da apropriação das parcelas (48 meses), diversas decisões podem ser proferidas, no sentido de conceder ou não os créditos, dependendo do entendimento do agente aplicador da norma (que são muitos).

Cumprir lembrar que, a teor do que dispõe o inciso IV do § 3º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, as aquisições de bens do ativo devem ser escrituradas em livro Registro de Entradas no momento de suas aquisições.

Assim, devem ser excluídas as exigências relativas ao estorno de crédito vinculado às aquisições realizadas no período acima mencionado.

No tocante à classificação dos produtos, no caso dos autos, quando se tratar de partes e peças para reposição, o direito ao crédito do imposto está condicionado ao enquadramento no art. 66 da Parte Geral 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 obsolescimento;

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

.....

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, estes 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 estes bens atinjam a vida útil prevista é a realização dessas manutenções.

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

Analisando o rol de produtos do “Anexo 8” constata-se que os itens relacionados como bens do Ativo Permanente se referem às aquisições de peças diversas para equipamentos, tubos de condução, conjunto moto-bomba, veículos utilitários, motores elétricos e o serviço de transporte vinculado aos materiais.

Neste 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.

Outros bens, no entanto, possuem vida útil individualizada, como os motores elétricos e moto-bombas e, independentemente de atuarem em linha marginal, devem ser conceituados como ativo da produção, conforme reiteradas decisões do CC/MG que afastam a identificação de linha do processo produtivo na classificação de bens do Ativo Permanente.

Por outro lado, os tubos de condução e os mangotes, foram admitidos neste voto como produtos intermediários, na análise do item 1.1 do Auto de Infração. Nesta linha, mesmo que fosse possível desprezar a tese de decadência para este item, no mínimo, devem ser mantidos os créditos apropriados pela Recorrente em relação a esses produtos.

Quanto ao “Moinho de Rolos, com dois rolos lisos, fundidos em aço manganês”, fl. 104, conforme descrição no arquivo “CIAP” do CD de fl. 110, tal produto é um equipamento para laboratório. Assim, conforme reiteradas decisões do Conselho, os equipamentos de laboratórios classificam-se como bens vinculados ao processo produtivo, estando correto o creditamento realizado pela Recorrente.

Assim, mesmo se afastada a tese de decadência, são corretos os créditos para motores elétricos, moto-bombas, tubos de condução, moinhos de rolos e mangotes, devendo, sobre estes, ser excluídas as exigências.

**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 n.º 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 da Parte Geral.

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

Art.42 - As alíquotas do imposto são:

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

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

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

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

.....  
As exigências fiscais compreendem o período de janeiro de 2006 a dezembro de 2006, e os produtos ou serviços para os quais se exige o imposto devido pela diferença de alíquota são aqueles descritos no Anexo 4 (fls. 26/36), com lançamento de valores na coluna “DIF. ALIQUOTA” e consolidado no documento de fl. 25.

Contudo, para caracterização dos produtos como bens de uso e consumo ou produto intermediário, deve ser considerada a mesma fundamentação produzida para o estorno do crédito de material de uso e consumo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Diante do exposto, dou provimento parcial do Recurso n.º 40.060135215-81 – interposto pela Vale S.A para:

1) excluir as exigências relativas aos seguintes produtos do item 1.1 do Auto de Infração:

a) rotores, tubo para moinho/alimentação/aplicação moinho de bola, raspador p/ correia; lâmina para transportador; lâmina para raspador; lâmina componente para limpeza da correia transportadora, régua componente para fixação de peneiras; gancho componente para fixação de telas das peneiras vibratórias, mangotes e tubos de condução;

b) de diferença de alíquota em relação aos produtos anteriormente nominados, quando adquiridos em operação interestadual;

c) excluir as exigências relativas aos itens: sistema para bomba sparger, conjunto moto-bomba, tubos de condução, moinhos de rolos, “moinho de rolos, com dois rolos lisos, fundidos em aço manganês, com diâmetro de” e mangotes, todos do item 1.5 do Auto de Infração;

2) manutenção de 59,23% (cinquenta e nove inteiros e vinte e três décimos por cento) dos créditos relativos aos produtos cortantes para tratores de esteira, produzindo o mesmo reflexo na cobrança do diferencial de alíquota, quando adquiridos em outras unidades da Federação;

3) manutenção de 59,23% (cinquenta e nove inteiros e vinte e três décimos por cento) dos créditos relativos ao consumo de óleo diesel pelos tratores de esteira e tratores de pneu.

**Sala das Sessões, 27 de junho de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**