

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.555/17/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000408152-67  
Impugnação: 40.010139786-91  
Impugnante: Vale S.A.  
IE: 557024161.51-24  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores anteriores a novembro de 2010.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos e documentos apresentados pela Impugnante. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 55, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser excluída a majoração da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI em virtude de revogação dos §§ 5º, 6º e 7º do art. 53 ambos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA. CONSUMO FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de energia elétrica consumida fora do processo produtivo de mineração. Infração lastreada no art. 66, inciso III, § 4º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 55, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser excluída a majoração da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI em virtude de revogação dos §§ 5º, 6º e 7º do art. 53 ambos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO.** Constatada a falta de encerramento do diferimento do ICMS, relativamente à parcela da energia elétrica adquirida sob esse regime de tributação e consumida fora do processo produtivo do estabelecimento autuado, hipótese em que a energia é considerada material de uso e consumo. Infração caracterizada, nos termos

previstos no art. 12, inciso IV do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - 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 do estabelecimento autuado. Infração caracterizada, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.**

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

---

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, tendo em vista a prática das seguintes irregularidades:

1. Aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de materiais de uso e consumo (Exigências: ICMS, MR, MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75);
2. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de energia elétrica consumida fora do processo produtivo de mineração (Exigências: ICMS, MR, MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75);
3. Falta de encerramento do diferimento do ICMS relativo à parcela da energia elétrica adquirida sob esse regime de tributação (adquirida com diferimento do imposto), consumida fora do processo produtivo do estabelecimento autuado (Exigências: ICMS e MR);
4. Falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquota nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, para fins de uso e consumo do estabelecimento autuado (Exigências: ICMS e MR).

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos entre 01/01/10 e 31/07/10, e em 100% (cem por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de 01/08/10, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 42/65, requerendo, ao final, o provimento integral de sua defesa.

Acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário, nos termos dos demonstrativos de fls. 87/106.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nessa retificação, foram excluídas as exigências relativas a “Explosivos”, “Placa Componente Tipo Desgaste Aplicação Equipamento Soldering” e “Chapa Componente Tipo Desgaste Aplicação Equipamento Proje Man”, pelos motivos expostos às fls. 87.

Regulamente intimada, a Impugnante reitera os termos de sua Defesa (fls. 131/132), cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 133/179.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 183/219, opina em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 87/106.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

### ***DECISÃO***

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

#### **Da Preliminar**

A Impugnante solicita a realização de prova pericial (quesitos às fls. 64/65) com os seguintes objetivos:

- a) verificar qual a função e uso dos bens constantes no Anexo 3 do Auto de Infração, de forma a apurar os elementos necessários à sua classificação como insumos;
- b) verificar a integração dos equipamentos e locais alimentados com a energia elétrica constante no Anexo 4 do Auto de Infração na atividade do estabelecimento;
- c) verificar se o estabelecimento autuado realizou o estorno de 4% (quatro por cento) do ICMS incidente nas aquisições de energia consumida em áreas alheias à atividade produtiva do estabelecimento e, em caso positivo, se o Fisco considerou esse percentual para absorver a proporção do consumo atribuída a cada uma das áreas do Anexo 4 do Auto de Infração que, ao ver do Fisco, não geram direito de crédito, glosado neste autos; em caso negativo, recalculer o crédito estornado, considerando que 4% (quatro por cento) da energia elétrica já foi considerada pela Impugnante como alheia ao processo produtivo com o estorno, no mesmo percentual, do crédito aproveitado.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, pelos motivos a seguir expostos.

Quanto ao primeiro item (“a”), a própria Impugnante, através da planilha inserida no CD-R anexado à sua peça defensiva (fls. 82), trouxe aos autos todas as informações relativas aos produtos objeto da autuação, tais como “Local de

Aplicação/Equipamento”, “Função do Produto”, “Descrição Completa do Equip./Máq.” e “Função do Equip./Máq. na Atividade da Empresa”.

No tocante ao segundo item (“b”), há que se destacar que o Fisco restringiu a glosa dos créditos à energia elétrica não consumida no processo de produção do minério, ou seja, foram mantidos os créditos da energia consumida na extração e no beneficiamento primário do minério.

Assim, também em relação a esse tema, não há necessidade de realização de perícia, pois se trata de matéria eminentemente de direito, que se restringe à análise da legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante, relativos à energia elétrica, de acordo com as normas legais que regem a matéria.

Quanto ao último item (“c”), mediante análise do Anexo 4 do Auto de Infração (DVD-R – fls. 18), inerente ao estorno de créditos de energia elétrica, verifica-se que o Fisco deduziu de seu levantamento não só as quantias estornadas pela própria Autuada, no campo “Outros Débitos”, de seu livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), como também os valores por ela recolhidos no bojo da anistia concedida pela Lei nº 21.016/13, regulamentada pelo Decreto nº 46.383/13.

Assim, como já afirmado, as informações contidas nos autos são suficientes para o desate da matéria, motivo pelo qual indefere-se o pedido de produção de prova pericial, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA – Decreto nº 44.747/08).

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

(...)

§ 1º. Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, tendo em vista a prática das seguintes irregularidades:

1. Aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de materiais de uso e consumo;

2. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de energia elétrica consumida fora do processo produtivo de mineração;

3. Falta de encerramento do diferimento do ICMS relativo à parcela da energia elétrica adquirida sob esse regime de tributação (adquirida com diferimento do imposto), consumida fora do processo produtivo do estabelecimento autuado;

4. Falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquota nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, para fins de uso e consumo do estabelecimento autuado.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos entre 01/01/10 e 31/07/10, e em 100% (cem por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de 01/08/10, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

A Impugnante argui, inicialmente, a decadência parcial do crédito tributário relativo ao período de janeiro a outubro de 2010, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se somente em 31/12/15.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 18/12/15 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 23/12/15 (fls. 07 - verso), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da utilização indevida de créditos do imposto, falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota e falta de encerramento do diferimento do ICMS relativo à parcela da energia elétrica adquirida sob esse regime de tributação (adquirida com diferimento do imposto), consumida fora do processo produtivo do estabelecimento autuado

Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a outubro de 2010.

**Da irregularidade “1” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Material de Uso e Consumo**

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais relativas a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando a vedação disposta no art. 70, inciso III do RICMS/02.

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

[...]

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010

“III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;”

Conforme demonstrativo acostado às fls. 90, **elaborado após a retificação do crédito tributário**, as exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos entre 01/01/10 e 31/07/10, e em 100% (cem por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de 01/08/10, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

Os produtos considerados pelo Fisco como materiais de uso e consumo encontram-se listados no **Anexo 3 “Reformulado”** (fls. 94 – meio físico; fls. 107 – meio eletrônico), **elaborado após a retificação do crédito tributário**.

O art. 1º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/01, vigente à época da autuação, definia o processo produtivo das empresas que exploram a mineração, como é o caso do estabelecimento autuado, da seguinte forma:

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

Esclareça-se, por oportuno, que a IN SLT nº 01/01 foi revogada pela IN SUTRI nº 01/14, que firmou o entendimento de que a atividade de mineração não está inserida no conceito de industrialização, ou seja, a referida norma legal sustenta o

entendimento de que o minério de ferro continua a ser produto primário, mesmo após os processos a que é submetido pelas empresas mineradoras.

Tal entendimento, entretanto, não tem repercussão sobre o feito fiscal, uma vez que, sob a ótica do crédito do ICMS, tanto a IN SUTRI nº 01/14 quanto a IN SLT nº 01/01, acatam os créditos relativos às aquisições, pelas mineradoras, de matéria-prima, insumos energéticos (óleo diesel e energia elétrica) e produtos intermediários, nos termos que especificam (desde que utilizados no processo produtivo acima definido, observada a Instrução Normativa nº 01/86, que define o conceito de produto intermediário).

Feita essa observação e retornando ao art. 1º da IN SLT nº 01/01, verifica-se que o processo produtivo do estabelecimento autuado pode ser resumido da seguinte forma (fases do processo):

- **Extração:** feita, em geral, por meio de detonações. A seguir o minério é retirado por escavadeiras e transportado por caminhões para a fase de processamento (beneficiamento);
- **Movimentação Interna:** refere-se à fase de movimentação do minério do local de extração até a fase de beneficiamento mineral ou estocagem;
- **Beneficiamento (Primário):** fase do processo onde são realizadas as britagens, os peneiramentos, a separação e a moagem do minério;
- **Estocagem:** geralmente acumulados em pilhas, o minério produzido está pronto para a comercialização.

Por outro lado, o art. 2º da IN SLT nº 01/01 estabelece que, para fins de definição de produto intermediário, deve ser observada a Instrução Normativa nº 01/86.

Destaque-se, nesse sentido, que a IN SLT nº 01/86 define como produto intermediário aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também aquele que, apesar de não se integrar ao novo produto, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A mesma instrução normativa define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, 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.

Corroborando esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 195.894 – 4, que foi assim ementada:

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCACÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO. (GRIFOU-SE)

Como exceção à última regra, a Instrução Normativa em apreço esclarece que são consideradas “produtos intermediários” as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Sob o prisma do § 6º do art. 66 do RICMS/02, as partes e peças somente geram direito a créditos do imposto se a substituição destas resultar em aumento da vida útil dos bens do imobilizado em que forem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses, não sendo este, entretanto, o caso dos produtos autuados, uma vez que a Impugnante não os classificou como bens integrantes do ativo imobilizado; seus créditos foram apropriados, como se produtos intermediários fossem.

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;

(...)

§ 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



No caso dos autos, que envolve empresa que explora a atividade de mineração, todo o funcionamento do processo produtivo se dá em torno do minério de ferro. Logo, seguindo-se o produto, acompanhando-se todo o trajeto por ele percorrido, obtêm-se as respostas necessárias para definição de quais produtos utilizados no processo geram ou não direito a créditos do ICMS.

A matéria-prima é, indiscutivelmente, o minério de ferro. Os bens que se integram ao produto em elaboração são considerados produtos intermediários, gerando, pois, direito a créditos do ICMS. O mesmo acontece com aqueles que, apesar de não se integrarem ao produto em elaboração, sejam consumidos imediata e integralmente no curso do processo.

Como já destacado, com relação às partes e peças de máquinas e equipamentos, estas são caracterizadas como produtos intermediários somente se desenvolverem ação particularizada, essencial e específica, na linha central de produção, em contato físico com o produto em elaboração, desgastando-se em função desse contato, até o seu pleno exaurimento

Os bens do imobilizado que exercerem ação intrínseca no processo produtivo (na extração, na movimentação interna ou no beneficiamento primário) geram direito a créditos do imposto, como é o caso, por exemplo, dos britadores, das peneiras e dos hidrociclones.

As partes e peças que se desgastam nesses ativos pelo contato direto com o produto em elaboração, como é o caso, por exemplo, das telas das peneiras, também são passíveis de creditamento.

Todos esses conceitos descritos nas normas legais supracitadas foram utilizados pelo Fisco para fins de verificação da legitimidade dos créditos de ICMS referentes aos produtos objeto da presente autuação, tanto é que, após a retificação do crédito tributário, não se verifica no Auto de Infração estorno de créditos de produtos tais como: bits, brocas, hastes, etc. (utilizados no desmonte) e de amido, chapas de desgaste, mandíbulas, bolas de moinho, etc. (utilizados no beneficiamento), que, nos termos da legislação, se enquadram no conceito de produtos intermediários, uma vez que se consomem imediata e integralmente no curso do processo produtivo.

Analisando-se o Anexo 3 “**Reformulado**” (fls. 94 – meio físico; fls. 107 – meio eletrônico), verifica-se que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, após a retificação do crédito tributário, restringiu-se aos seguintes produtos:

- Óleo Hidráulico;
- “Óleo Lubrificante Tipo Automotivo Aplicação Motores Diesel Alta Potência”;
- “Cal Tipo Hidratado Aplicação para Construção Embalagem 20 Kg”;
- Rotor;
- “Tubo Condução Aço Carbono Norma Material ASTM A106 Acabamento Preto”;
- “Lâmina Componente Tipo Protetora Material Aço Carbono”;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- “Tira Acabamento Correia Transport Material Borracha Largura 1500mm”;
- “Raspador Construção Secundário Largura Correia 36POL Área Raspagem 808mm”;
- “Curva Aço Carbono Norma Grau ASTM”;
- “Placa Componente Sub Aplicação Alimentação Aplicação Britador”.

Como bem salienta o Fisco, o **Óleo hidráulico** é utilizado no funcionamento de máquinas e equipamentos hidráulicos diversos. Não integra o produto final e não se consome imediata e integralmente na extração e beneficiamento do minério de ferro. Logo é caracterizado como material de uso e consumo, sem direito a créditos do ICMS.

Por sua vez, o **Óleo lubrificante** é utilizado na lubrificação/manutenção de veículos, máquinas e equipamentos diversos, de forma a diminuir o atrito entre suas partes e peças. Não contribui de forma direta na produção do minério de ferro (não integra o produto final e não se consome imediata e integralmente no processo), não podendo ser enquadrado no conceito de produto intermediário, nos termos previstos na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Esse produto (óleo lubrificante) gera direito a crédito apenas para as empresas transportadoras, nos termos da legislação tributária em vigor, posicionamento este corroborado por decisões do Poder Judiciário, podendo ser citada, a título de exemplo, a relativa à Apelação Cível nº 000.185.587-3/00 do TJMG, *in verbis*:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.185.587-3/00 DO TJMG:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.185.587-3/00 - COMARCA DE

“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 DE TRANSPORTE, ATIVIDADE ECONÔMICA QUE NÃO EXERCE, NEM TAMPOUCO FIGURA NO ROL DOS SEUS OBJETIVOS SOCIETÁRIOS. COM INTEIRA PERTINÊNCIA E ACERTO LÊ-SE NO RELATÓRIO SUBSCRITO PELO AFTE ADEMAR INÁCIO DA SILVA, POR CÓPIA ACOSTADO AOS AUTOS, FLS.156/163-TJ. "SEGUNDO CONSTA DA RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS, SÃO PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO

COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES PARA EMPREGO EM SUA FROTA DE VEÍCULOS. COMO A EMPRESA, AO EFETUAR O TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS A TERCEIROS, O FAZ EM SEU PRÓPRIO NOME, NÃO SE PODE ADMITIR A EXISTÊNCIA FORMAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ESTA SÓ SE CARACTERIZA EM RELAÇÃO A TERCEIROS. A PRESTAÇÃO VINCULA-SE A UM CONTRATO, AINDA QUE INFORMAL, PRESUMINDO SEMPRE UMA RELAÇÃO BIPOLAR. NINGUÉM PRESTA SERVIÇO PARA SI PRÓPRIO.

ASSIM, QUANDO A AUTUADA TRANSPORTA AS MERCADORIAS QUE VENDE EM VEÍCULOS SEUS, NÃO NASCE A FIGURA DA PRESTAÇÃO. O FATO DE POSSUIR FROTA PRÓPRIA PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS SOB CLÁUSULA CIF NÃO A TRANSFORMA EM EMPRESA TRANSPORTADORA. OS VEÍCULOS SÃO BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AS MERCADORIAS ENTRADAS PARA CONSUMO NESSE TRANSPORTE, OU MANUTENÇÃO DOS VEÍCULOS, AFIGURAM-SE DE USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, NÃO ENSEJANDO, IPSO FACTO, SUAS ENTRADAS, CRÉDITO DE ICMS. APENAS AS EMPRESAS TRANSPORTADORAS, E

COMO TAL INSCRITAS, PODEM SE CREDITAR DO TRIBUTO PAGO NA AQUISIÇÃO DESSES INSUMOS E TÃO SÓ NA PROPORÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.” (GRIFOU-SE)

Segundo o Fisco, o próprio contribuinte reconheceu a ausência de direito ao crédito do produto em questão (óleo lubrificante), à medida que estornou os créditos relativos a itens idênticos (do próprio estabelecimento autuado, inclusive), por ocasião do recolhimento realizado em 26/12/13, amparado pelos benefícios da Lei nº 21.016/16 e Decreto nº 46.386/13 (anistia), tendo “escapado” do seu levantamento apenas a nota fiscal relacionada neste Auto de Infração.

Quanto ao produto “**Cal Tipo Hidratado Aplicação para Construção Embalagem 20 Kg**”, a própria descrição do produto que consta do SPED fiscal não deixa margem de dúvida sobre sua utilização, qual seja, emprego em obras de construção civil do estabelecimento, ou seja, não se integra ao produto final e não se consome imediata e integralmente no beneficiamento do minério de ferro. Trata-se, portanto, de material de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS.

Os **Rotores** referem-se a partes/peças de bombas utilizadas para o transporte de lama/polpa, dependendo do local onde estão instaladas. Mesmo que haja desgaste do material pelo contato com o produto, quando do transporte de polpa, não há atuação particularizada, essencial e específica no processo produtivo, pois não há transformação do produto que decorra da atividade desempenhada pelos rotores, sendo caracterizados como materiais de uso e consumo, que não geram direito a créditos do ICMS.

Os **Tubos de Condução** são utilizados para o transporte de água/lama/polpa. Mesmo havendo desgaste do material pelo contato com o produto, não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica no processo produtivo, pois não há transformação do produto que decorra da atividade desempenhada pelos tubos de condução.

No tocante aos **Tubos de Condução** usados para a condução de água, não há que se falar em desgaste por contato com o produto que se industrializa (minério).

Em resumo, os **Tubos de Condução** de água/polpa/rejeito são partes e peças utilizadas na manutenção industrial, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

A “**Lâmina Componente**” (ou “**Raspador de Correia**”) trata-se de peça utilizada em diversos pontos da correia transportadora, tendo como função a limpeza da manta da correia. Dessa função não resulta a produção do minério. Sua função de limpeza contribui para aumentar a vida útil da manta e dos tambores.

Seu desgaste se deve ao seu contato com a manta, e não pelo contato com o minério, durante seu beneficiamento. Trata-se, pois, de “acessório de limpeza”. A ação das lâminas sobre a manta ocorre no “trecho vazio”, após o minério ser descarregado, retirando desta o material indesejável.

No tocante à “**Tira Acabamento Correia Transportadora**”, deve-se destacar que se trata de produto utilizado para fazer emendas (manutenção) nas correias transportadoras. Não integra o produto final, não se consume imediata e integralmente no beneficiamento do minério de ferro e não desenvolve atuação particularizada, essencial e específica na extração/beneficiamento do minério, sendo caracterizada como material de uso e consumo, não gerando, pois, direito a créditos de ICMS.

As “**Curvas de Aço Carbono**” são utilizadas na conexão de tubos de condução, usados para o tratamento e transporte de água/lama/polpa, razão pela qual são classificadas como materiais de uso e consumo, uma vez que caracterizadas como material de manutenção (material de conexão).

A “**Placa Componente do Britador**” reveste o alimentador do britador cônico. Apesar de fazer parte do britador, não atua diretamente na britagem do minério e por isso não desenvolve atuação particularizada, essencial e específica no processo de beneficiamento do minério, exercendo função apenas de proteção da peça que direciona o minério para o britador propriamente dito. É substituída em razão de seu desgaste natural quando da manutenção do equipamento. Logo deve ser classificada como material de uso e consumo, sem direito a créditos do imposto.

Assim, ao contrário da alegação da Impugnante, todos itens constantes do Anexo 3 “**Reformulado**” (fls. 94 – meio físico; fls. 107 – meio eletrônico), elaborado após a retificação do crédito tributário, são, de fato, materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente.

Há várias decisões deste E. Conselho, envolvendo estabelecimentos do mesmo Sujeito Passivo, que corroboram o entendimento de que os produtos acima

listados (ou parte deles) são considerados materiais de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS, podendo ser citados, a título de exemplo, os seguintes acórdãos:

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

“...1.1 – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO E DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO

[...]

ANALISANDO OS PRODUTOS LEVANTADOS PELA DEFESA, AFIRMA O FISCO QUE ELES NÃO EXERCEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO, RAZÃO PELA QUAL SE CLASSIFICAM COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

ASSIM DISCORRE EM SUA MANIFESTAÇÃO:

- **LÂMINA RASPADOR E LÂMINA COMPONENTE** - EXISTEM DIVERSAS VARIAÇÕES DE MODELO E NOMES PARA ESTE PRODUTO (LÂMINA RASPADOR, RASPADOR PRIMÁRIO, SECUNDÁRIO) PORÉM TODOS TÊM A MESMA FUNÇÃO, OU SEJA, FAZER A LIMPEZA DA CORREIA TRANSPORTADORA, NÃO DEIXANDO QUE OS RESÍDUOS DE MINÉRIO A IMPREGNEM. NÃO EXERCEM NENHUMA INDUSTRIALIZAÇÃO SOBRE O MINÉRIO, NÃO O TRANSFORMA E NÃO O MODIFICA DE NENHUMA MANEIRA, SENDO QUE OCORRE O DESGASTE EM FUNÇÃO DO ATRITO E DA PRESSÃO APLICADA SOBRE A CORREIA E NÃO EM FUNÇÃO DO CONTATO DO MINÉRIO DE FERRO RASPADO. O PRÓPRIO CC/MG JÁ SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DO FISCO, EM JULGAMENTO DE PTA DA PRÓPRIA AUTUADA, NAS DECISÕES PROLATADAS NOS ACÓRDÃOS 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68), 4.005/13/CE (PTA 01.000166033.01) E 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 – PTA ESTE RELATIVO AO MESMO ESTABELECIMENTO IMPUGNANTE – MINA DE TIMBOPEBA).

[...]

- **ROTOR COMPONENTE PARA BOMBA** E REVESTIMENTO COMPONENTE PARA BOMBA - SÃO PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO/MANUTENÇÃO, COMPONENTES DE EQUIPAMENTOS MAIORES (BOMBAS DE ÁGUA/POLPA E REJEITO) SUBSTITUÍDAS PELO EXAURIMENTO NATURAL DOS PRODUTOS. NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTO INDIVIDUALIZADO E NEM EXERCEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO. O PRÓPRIO CC/MG JÁ SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DO FISCO, EM JULGAMENTO DE PTA DA PRÓPRIA AUTUADA, NA DECISÃO PROLATADA NO ACÓRDÃO 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68).

- **TUBO CONDUÇÃO** - ESTES TUBOS SERVEM PARA A MOVIMENTAÇÃO DE FLUIDOS DIVERSOS DENTRO DO PROCESSO TAIS COMO POLPA, LAMA E ÁGUA. NO CASO EM QUESTÃO OS CRÉDITOS GLOSADOS RELACIONADOS A ESTAS PARTES E PEÇAS, OCORRERAM EM FUNÇÃO DE TAL PRODUTO NÃO DESENVOLVER UMA ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO, NÃO EXERCENDO NENHUMA TRANSFORMAÇÃO NO PRODUTO (MINÉRIO). TAMBÉM JULGADO FAVORAVELMENTE AO FISCO NA DECISÃO PROLATADA NO ACÓRDÃO 3901/12/CE (PTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

01.000161532.68) E 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 – PTA ESTE RELATIVO AO MESMO ESTABELECIMENTO IMPUGNANTE - MINA DE TIMBOPEBA).

[...]

NÃO SE DISCORDA DA NECESSIDADE DO PRODUTO NO DESEMPENHO DAS CORREIAS, MAS NÃO É APENAS ISSO QUE SE LEVA EM CONSIDERAÇÃO PARA A CLASSIFICAÇÃO DOS MATERIAIS, POIS, VIA DE REGRA, TODAS AS AQUISIÇÕES DO ESTABELECIMENTO SÃO NECESSÁRIAS PARA A CONSECUÇÃO DOS OBJETIVOS SOCIAIS.

POR FIM, CONFORME DESTACOU O FISCO, CUMPRE REGISTRAR QUE OS AGLOMERANTES SÃO POLÍMEROS APLICADOS SOBRE O MINÉRIO DE FERRO, APÓS O CARREGAMENTO DOS VAGÕES, CUJA FUNÇÃO É EVITAR A DISPERSÃO DO MINÉRIO ATÉ O DESTINATÁRIO, ATUANDO, ASSIM, APÓS A FASE DE PRODUÇÃO...” (G.N.)

-----  
ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

“... SÃO OS SEGUINTE MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO DOS CRÉDITOS DO IMPOSTO, APÓS A REFORMULAÇÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO:

- ROLO TRANSPORTADOR DE CORREIA, ENCOSTO COMPONENTE, **LÂMINA COMPONENTE**, HIDROGÊNIO SÓDIO, PLACA COMPONENTE, CUNHA COMPONENTE, AGLOMERANTE, BUCHA COMPONENTE, REVESTIMENTO COMPONENTE, **ROTOR COMPONENTE**, ABANADEIRA COMPONENTE, LUVA COMPONENTE, ANEL COMPONENTE E PLACA COMPONENTE.

[...]

OS MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO **NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS**, COMO DEFENDE A IMPUGNANTE, POR NÃO SE ENQUADRAREM NAS DEFINIÇÕES CONTIDAS NAS MENCIONADAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS NºS 01/86, 01/01 E 01/14.

[...]

QUANTO À **LÂMINA COMPONENTE** (LIMPEZA DA MANTA DA CORREIA TRANSPORTADORA), CONSTA DOS AUTOS QUE ELA TEM A FUNÇÃO DE LIMPAR A MANTA DA CORREIA. VERIFICA-SE QUE O DESGASTE DE TAL PEÇA OCORRE PELO CONTATO COM A MANTA, NÃO PELO CONTATO COM O MINÉRIO.

CONFORME CONSTA EM DIVERSAS DECISÕES DESTE CONSELHO TAL PEÇA CONSISTE EM UM “ACESSÓRIO DE LIMPEZA”, SENDO QUE A AÇÃO DAS LÂMINAS SOBRE A MANTA OCORRE NO “TRECHO VAZIO” APÓS O MINÉRIO SER DESCARREGADO, RETIRANDO DESTA O MATERIAL INDESEJÁVEL.

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESSA FORMA, COMO BEM MENCIONA A FISCALIZAÇÃO, A LÂMINA COMPONENTE NÃO SE CARACTERIZA COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, À LUZ DAS DISPOSIÇÕES DA IN Nº 01/86, UMA VEZ QUE NÃO DESENVOLVEM AÇÃO PARTICULARIZADA ESSENCIAL E ESPECÍFICA DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO.

ESSE ENTENDIMENTO É CORROBORADO PELA PERÍCIA TÉCNICA REALIZADA NOS AUTOS DOS PTAS NºS 01.000159423-23 E 01.000159959-58, CUJA CONCLUSÃO FOI ACATADA POR ESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFORME ACÓRDÃOS NºS 18.966/10/2ª E 20.782/12/1ª (3.918/12/CE).

[...]

NO QUE SE REFERE AOS **ROTORES COMPONENTES** E REVESTIMENTOS COMPONENTES (APLICADOS NA BOMBA DE POLPA/REJEITO – FUNÇÃO: SUÇÃO E RECALQUE E PROTEÇÃO CONTRA DESGASTE, RESPECTIVAMENTE), REGISTRA-SE QUE TAIS ITENS SÃO PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO/MANUTENÇÃO, COMPONENTES DE EQUIPAMENTOS MAIORES (BOMBAS DE ÁGUA/POLPA E REJEITO) SUBSTITUÍDAS PELO EXAURIMENTO NATURAL DOS PRODUTOS. NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTO INDIVIDUALIZADO E NEM EXERCEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO. ESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES JÁ SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO, EM JULGAMENTO DE PTA DA PRÓPRIA AUTUADA, CONFORME DECISÃO PROLATADA NO ACÓRDÃO Nº 3.901/12/CE (PTA Nº 01.000161532.68).

TAMBÉM NÃO PERMITEM O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO O HIDROGÊNIO DE SÓDIO E OS AGLOMERANTES:

[...]

DESSA FORMA, AFIGURA-SE CORRETA A GLOSA DOS CRÉDITOS EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02, QUE VEDA O APROVEITAMENTO DO IMPOSTO A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO SE TRATAR DE ENTRADA DE BENS DESTINADOS A USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.” (G.N.)

-----  
ACÓRDÃO Nº 4.528/15/CE

“... MATERIAIS/PRODUTOS QUE DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO “MATERIAIS DE USO E CONSUMO””:

- “**ELEMENTO RASPADOR**”:

A CARACTERIZAÇÃO DO PRODUTO “ELEMENTO RASPADOR” COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO FOI MUITO BEM FUNDAMENTADA PELA FISCALIZAÇÃO EM SUA MANIFESTAÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

MANIFESTAÇÃO FISCAL (FLS. 622/624)

“... **PRODUTOS**:

**1 - RASPADOR PARA CORREIA**

**2 - LÂMINA PARA RASPADOR**

**3 - LÂMINA COMPONENTE PARA LIMPEZA DE CORREIA TRANSPORTADORA**

**4 - ELEMENTO RASPADOR**

• FUNÇÃO: TODOS ESTES QUATRO PRODUTOS TÊM COMO FUNÇÃO A LIMPEZA DA MANTA DA CORREIA TRANSPORTADORA.

• ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO: **NÃO**. SÃO MEROS ELEMENTOS COM A FUNÇÃO DE LIMPEZA DA MANTA, NÃO TENDO NENHUMA ATUAÇÃO NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO..." (G.N.)

-----  
ACÓRDÃO Nº 21.245/16/2ª

"... EM SÍNTESE, OS MATERIAIS DE USO E CONSUMO E OS BENS ALHEIOS, SEM DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS, POR FORÇA DA VEDAÇÃO CONTIDA NO ART. 70, INCISOS III E XIII DO RICMS/02, SÃO OS SEGUINTE:

- PNEUS, GRAXAS E **ÓLEOS LUBRIFICANTES**:

AS GRAXAS, OS **ÓLEOS LUBRIFICANTES** E OS PNEUS **NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS**, UMA VEZ QUE NÃO SE ENQUADRAM NAS DEFINIÇÕES CONTIDAS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/01 C/C INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86.

AS REFERIDAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS, AO FAZEREM ALUSÃO A CONSUMO DIRETO, RESTRINGEM SUAS DEFINIÇÕES AOS BENS E MATERIAIS QUE PARTICIPEM ATIVA E DIRETAMENTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO, GERANDO, VIA DE CONSEQUÊNCIA O PRODUTO FINAL.

ASSIM, UMA CARREGADEIRA, UM BRITADOR, UMA PENEIRA, ENTRE OUTROS, PARTICIPAM ATIVA E DIRETAMENTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DO MINÉRIO DE FERRO, O QUE NÃO OCORRE COM OS ÓLEOS LUBRIFICANTES E AS GRAXAS, CUJA ÚNICA FUNÇÃO É A LUBRIFICAÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, OU SEJA, ESSES PRODUTOS NÃO CONTRIBUEM DE FORMA DIRETA PARA A PRODUÇÃO DO MINÉRIO.

COMO SE PODE VER, A DIFERENÇA ENTRE AS FUNÇÕES DOS PRODUTOS É QUE DETERMINA O DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS NA ENTRADA. AS GRAXAS E **ÓLEOS LUBRIFICANTES NÃO GERAM DIREITO A CRÉDITOS DO IMPOSTO, UMA VEZ QUE NÃO EXERCEM NENHUMA AÇÃO DIRETA NO PROCESSO DE OBTENÇÃO DO MINÉRIO.**

[...]

- **ÓLEOS HIDRÁULICOS**: UTILIZADOS PARA LUBRIFICAR/PRESSURIZAR SISTEMAS HIDRÁULICOS:



ASSIM COMO OS LUBRIFICANTES, OS ÓLEOS HIDRÁULICOS SÃO CLASSIFICADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, UMA VEZ QUE NÃO SE CONSOMEM IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO... (GRIFOU-SE)

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco em relação a esses produtos, nos termos do art. 70, inciso III RICMS/02.

**Da irregularidade “2” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Energia Elétrica – Consumo Fora do Processo Produtivo**

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de energia elétrica consumida fora do processo produtivo – processo de mineração (*vide* Anexo 4 – meio físico - fls. 27; fls. 18 – meio eletrônico).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos entre 01/01/10 e 31/07/10, e em 100% (cem por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de 01/08/10, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

A energia elétrica ingressada no estabelecimento autuado, não consumida no processo produtivo de mineração é considerada material de uso e consumo, cujo crédito de ICMS é expressamente vedado pelo art. 70, inciso III do RICMS/02.

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

(...)

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

Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010

“III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;”

Conforme destacado no tópico anterior, de acordo com o art. 1º da IN SLT nº 01/01, o processo produtivo do estabelecimento autuado pode ser resumido da seguinte forma (fases do processo):

- **Extração:** feita, em geral, por meio de detonações. A seguir o minério é retirado por escavadeiras e transportado por caminhões para a fase de processamento (beneficiamento);

- **Movimentação Interna:** refere-se à fase de movimentação do minério do local de extração até a fase de beneficiamento mineral ou estocagem;

- **Beneficiamento (Primário):** fase do processo onde são realizadas as britagens, os peneiramentos, a separação e a moagem do minério;

- **Estocagem:** geralmente acumulados em pilhas, o minério produzido está pronto para a comercialização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, se a IN SLT nº 01/01 define o que é o processo produtivo das empresas que exploram a atividade de mineração, estabelecendo inclusive suas etapas, conclui-se, por logicidade ou coerência, que as atividades exercidas em uma mineradora, que não estejam incluídas nessas etapas, não fazem parte do processo produtivo, podendo ser denominadas linhas marginais à de produção, linhas auxiliares, paralelas, de apoio à produção, etc.

Portanto, a entrada de energia elétrica no estabelecimento somente gera direito a créditos de ICMS se for consumida no processo produtivo de mineração, isto é: na extração ou na fase de beneficiamento primário do minério.

Seguindo a lógica acima explicitada, a glosa de créditos restringiu-se à energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações fora do processo produtivo (energia elétrica não consumida na extração e no beneficiamento primário do minério), quais sejam:

### ÁREAS SEM DIREITO A CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA

ÁREA	CRÉDITO ICMS?
GERAL ÁGUA LIMPA	
CAPTAÇÃO DIOGO	NÃO
ESCRITORIO/MINA	NÃO
CARGAS AUXILIARES INSTALAÇÃO DE CONCENTRAÇÃO	NÃO

Por outro lado, o Fisco manteve os créditos relativos à energia elétrica consumida em áreas vinculadas ao processo produtivo mineral, a saber:

### ÁREAS COM DIREITO A CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA

ÁREA	CRÉDITO ICMS?
IC INSTALAÇÃO DE CONCENTRAÇÃO - CCM 01	SIM
IC INSTALAÇÃO DE CONCENTRAÇÃO - CCM 02	SIM
IC INSTALAÇÃO DE CONCENTRAÇÃO - CCM 03	SIM
IC INSTALAÇÃO DE CONCENTRAÇÃO - CCM 04	SIM
IC INSTALAÇÃO DE CONCENTRAÇÃO - CCM 05	SIM
IC INSTALAÇÃO DE CONCENTRAÇÃO - CCM 06	SIM
IC INSTALAÇÃO DE CONCENTRAÇÃO - CCM 07	SIM
IC INSTALAÇÃO DE CONCENTRAÇÃO - CCM 08	SIM
IBMA - INSTALAÇÃO DE BRITAGEM	SIM

Quanto à glosa dos créditos relativos à energia elétrica consumida na área denominada “**Captação Diogo**”, a Impugnante relata, inicialmente, que “a industrialização do recurso mineral extraído demanda o uso de diversos insumos, sendo um dos principais a água utilizada no processo industrial”.

Destaca que “a instalação de captação Diogo é responsável pelo abastecimento de água da Usina de concentração, sem a qual fica impossibilitado o processo de beneficiamento do minério”.

Salienta que “o uso intensivo da água como insumo na mineração, e mesmo sua natural presença no local onde se pratica a atividade, causa seu acúmulo no solo, o que traz insegurança e riscos de acidentes. Por esse motivo, é necessário um sistema de retirada da água acumulada. Essa água retirada não é descartada, sendo captada, retida, tratada e aplicada no processo industrial”.

Acrescenta que “mesmo a água utilizada no processo industrial não é posterior e imediatamente descartada. É ela também retida, captada, tratada e aplicada no processo industrial”.

Acrescenta, ainda, que “no processo produtivo, a água utilizada vem da captação superficial da água nova junto a reservatórios, e também de captação da água recuperada na barragem de rejeito. O estabelecimento possui um sistema de recuperação de água. O espessador é uma operação de separação sólido-líquido baseada no fenômeno de sedimentação das partículas, utilizadas nas unidades de tratamento de minério. No overflow do espessador temos a água recuperada, que é transferida por gravidade para um reservatório. Esta água é reutilizada no processo e é classificada como água recirculada, utilizada principalmente no processo de lavagem do minério”.

Segundo sua informação, “o rejeito do processo é bombeado para outra barragem, no qual também é utilizada a água captada pelos processos acima”.

Aduz, nesse sentido, “que todo o sistema de captação e recuperação de água, dos quais fazem parte as áreas mencionadas no AI, estão em função da aplicação da água no processo produtivo da Impugnante. Se esse é o destino da água captada e recuperada pelas máquinas e equipamentos presentes nas áreas da empresa aqui discutidas, descabe falar em linha marginal de produção”.

Entende, assim, que “a energia elétrica utilizada nessas máquinas e equipamentos é, sem dúvida, insumo do processo produtivo, na qualidade de produto intermediário”.

No tocante à instalação denominada “**Cargas Auxiliares Instalação de Concentração**”, a Impugnante salienta que esta “faz parte da Subestação de Energia principal, que é composta por um disjuntor que alimenta um transformador que é responsável por distribuir a energia para funcionamento de todos os disjuntores da subestação principal e a iluminação da mesma”.

Afirma que, “sem esse transformador, não é possível colocar a Mina em operação e, conseqüentemente, dar andamento ao processo produtivo do estabelecimento”.

Conclui, assim, que “é intrínseco ao processo produtivo neles desenvolvido o consumo de energia elétrica, de onde surge o direito ao crédito”.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, a glosa dos créditos se limitou, como já esclarecido nos quadros ilustrativos acima, às áreas e atividades que não integram o processo produtivo mineral propriamente dito (extração, movimentação interna e beneficiamento do minério).

Ressalte-se que não se discute a essencialidade da água no processo produtivo do estabelecimento autuado. A questão que se discute é eminentemente de direito, ou seja, se a energia elétrica consumida nos sistemas de captação e recuperação de água, bem como a consumida no “Escritório/Mina” e nas “Cargas Auxiliares Instalação de Concentração”, geram ou não direito a créditos do ICMS, nos termos da legislação que rege a matéria.

Sob a ótica da IN SLT nº 01/01, a captação, o bombeamento e a recuperação de água não se confundem com as fases de extração, movimentação interna, estocagem ou beneficiamento do minério, que compõem o processo produtivo das empresas mineradoras.

Ressalte-se que este E. Conselho, por meio do Acórdão nº 4.554/16/CE, dentre outros, aprovou o estorno de créditos de energia elétrica consumida nos sistemas de captação e recirculação de água e em áreas marginais à de produção, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 4.554/16/CE

“...ITEM 1.2 DO AUTO DE INFRAÇÃO: DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS À ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA FORA DO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO PRIMÁRIO:

A EXIGÊNCIA FISCAL ENCONTRA-SE DEMONSTRADA NOS “ANEXOS 2 E 2A” (FLS. 29/43). NO “ANEXO 2” (FLS. 30) A FISCALIZAÇÃO RELACIONA TODA A ENERGIA ELÉTRICA ADQUIRIDA NO PERÍODO, ENQUANTO NAS PLANILHAS DE FLS. 31/43 IDENTIFICA O CONSUMO POR ÁREA, CONFORME INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA AUTUADA E A RESPECTIVA PROPORÇÃO EM RELAÇÃO AO CONSUMO TOTAL DE ENERGIA ELÉTRICA.

QUANDO O CONSUMO DA ENERGIA ELÉTRICA SE DEU EM ÁREA VINCULADA AO PROCESSO PRODUTIVO, A FISCALIZAÇÃO MANTEVE A PARCELA DE CRÉDITO CORRESPONDENTE, COM A INDICAÇÃO NA COLUNA “GLOSA”, DA EXPRESSÃO “NÃO”, REGISTRANDO “SIM” PARA AS ÁREAS CUJO CONSUMO NÃO AUTORIZA A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO DE ICMS.

O ESTORNO DE CRÉDITO OCORREU PARA A **ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NAS SEGUINTEs ÁREAS: BOMBEAMENTO DE CAVA DE MINA (BOMBEAMENTO DE ÁGUA), BOMBEAMENTO DE REJEITO, USO GERAL (ADMINISTRATIVO, VESTIÁRIOS E UNIDADES DE SAÚDE), RESTAURANTE-ALIMENTAÇÃO, OFICINA DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MÓVEIS, LABORATÓRIO FÍSICO QUÍMICO DE MINÉRIOS E SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE ÁGUA RECUPERADA (ÁGUA DE CIRCULAÇÃO DENTRO DA USINA).**

[...]

A ALEGAÇÃO DA RECORRENTE DE QUE A ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA PARA CAPTAÇÃO E RECUPERAÇÃO DA ÁGUA (ITEM CAPTAÇÃO E SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE ÁGUA RECUPERADA DO ANEXO 2A) FAZ PARTE DIRETA DO PROCESSO PRODUTIVO, NÃO PROCEDE.

[...]

A FISCALIZAÇÃO EXPLICOU, QUANDO DE SUA MANIFESTAÇÃO, QUE NÃO FOI GLOSADO O CRÉDITO DO IMPOSTO REFERENTE À ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO BOMBEAMENTO DA POLPA DE MINÉRIO DE FERRO. O ESTORNO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO REFERE-SE ÀS BOMBAS DE ÁGUA UTILIZADAS NA **ESTAÇÃO DE TRATAMENTO** QUE TRANSPORTAM A ÁGUA UTILIZADA PARA AS BARRAGENS DE TRATAMENTO E SEU POSTERIOR RETORNO AO PROCESSO PRODUTIVO (ÁGUA RECUPERADA). ALIÁS, REFERIDAS BOMBAS SE PRESTAM, TAMBÉM, PARA A CONDUÇÃO DE ÁGUA PARA RESERVATÓRIOS EM PARTES MAIS ELEVADAS, PARA USO GERAL DA PLANTA, LAVAGEM DE INSTALAÇÕES E EQUIPAMENTOS E ONDE SÃO ABASTECIDOS OS CAMINHÕES PIPA QUE IRÃO MOLHAR AS VIAS. TODA ÁGUA UTILIZADA NO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO É RECUPERADA E TRATADA COM O AUXÍLIO DESSAS BOMBAS. TRATA-SE DE PROCESSO MARGINAL AO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO DE FERRO.

EM RELAÇÃO AO CONSUMO DE ENERGIA DOS PRÉDIOS OPERACIONAIS E NA ATIVIDADE DE MANUTENÇÃO, É EVIDENTE QUE A ILUMINAÇÃO DAS INSTALAÇÕES É ESSENCIAL, INCLUSIVE POR QUESTÕES DE SEGURANÇA. ENTRETANTO, SOMENTE É PERMITIDO O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO IMPOSTO REFERENTE À ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA, ESPECIFICAMENTE, COMO INSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. ESCLARECEU, A FISCALIZAÇÃO, QUE NÃO HOUVE ESTORNO DE CRÉDITO DE ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA NOS EQUIPAMENTOS DESSAS INSTALAÇÕES, TAIS COMO: BRITADORES, *STACKER*, PENEIRAS E EQUIPAMENTOS DA USINA DE TRATAMENTO, CONFORME ANEXO 2-A.

O MESMO RACIOCÍNIO DEVE SER UTILIZADO PARA OS LABORATÓRIOS, OU SEJA, TRATA-SE DE ATIVIDADE MARGINAL AO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO.

POR MEIO DO ANEXO 2A PODE-SE CONSTATAR QUE A ENERGIA ELÉTRICA GLOSADA DIZ RESPEITO A SETORES MARGINAIS À PRODUÇÃO DO MINÉRIO: CAPTAÇÃO DE ÁGUA, ESCRITÓRIO, RESTAURANTE, OFICINAS, LABORATÓRIO E ÁGUA RECUPERADA.

ESSE ENTENDIMENTO FOI TOTALMENTE CORROBORADO EM RECENTES JULGAMENTOS DESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES, POR EXEMPLO, EM RELAÇÃO AO PTA Nº 01.000172472.23, ACÓRDÃO Nº 4.278/14/CE, DE MESMA SUJEIÇÃO PASSIVA DOS PRESENTES AUTOS.

[...]

VERIFICA-SE QUE, DE FATO, AS ÁREAS DE CONSUMO APONTADAS SÃO ALHEIAS AO PROCESSO PRODUTIVO, COMO AS OFICINAS DE CAMINHÕES, POR EXEMPLO, OU SE CONSTITUEM 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.

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

[...]

DESSA FORMA, MOSTRA-SE CORRETO O ESTORNO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO REALIZADO PELA FISCALIZAÇÃO...” (GRIFOU-SE)

Conclui-se, portanto, que a energia elétrica consumida na área denominada “Captação Diogo” não gera direito a créditos do ICMS, seja pela ótica da IN SLT nº 01/01, seja pelo prisma da norma prevista no art. 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96, equivalente ao disposto no art. 66, inciso III, § 4º, alínea “b” do RICMS/02 (vigência até 16/08/12).

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.** (Grifou-se)

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:

Efeitos de 15/12/02 a 16/08/12

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

[...]

b) que for consumida no processo de industrialização;

[...]

II - que for consumida no processo de industrialização;

Efeitos de 01/01/11 a 16/08/12

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“II - a partir de 1º de janeiro de 2020, em qualquer hipótese.”

Efeitos de 01/01/07 a 31/12/10

“II - a partir de 1º de janeiro de 2011, em qualquer hipótese.”

Pelas mesmas razões, também não gera direito a créditos do ICMS a energia elétrica consumida no “Escritório/Mina”, por se tratar de área totalmente à parte do processo de extração ou de beneficiamento do minério.

Da mesma forma, a energia elétrica consumida na instalação denominada “Cargas Auxiliares Instalação de Concentração”, também não gera direito a créditos do ICMS, nos termos previstos no art. 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96, pois, conforme informação da própria Impugnante, trata-se de área que integra a subestação de energia, “*que é composta por um disjuntor que alimenta um transformador que é responsável por distribuir a energia para funcionamento de todos os disjuntores da subestação principal e a iluminação da mesma*”, ou seja, na referida área não ocorre qualquer tipo de beneficiamento do minério.

A título de complementação, segue abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a matéria ora analisada:

“Discordamos da alegação da autuada de que à exceção da instalação escritório/mina, todas as demais áreas são inerentes ao processo produtivo, estando à margem da produção também os setores ‘Captação Diogo’ e ‘Cargas Auxiliares Instalação de Concentração’. Talvez seja, inclusive, por esta divergência de entendimentos é que mesmo após abatermos os referidos 4% restaram créditos relativos à energia elétrica a serem glosados nos meses de fevereiro, maio, setembro, novembro e dezembro de 2010.

Em relação ao sistema de captação e recuperação de água – “**Captação Diogo**” – não negamos sua importância e mesmo seu caráter essencial para o processo de mineração do estabelecimento. Todavia, como já dissemos anteriormente o critério da essencialidade não pode ser utilizado isoladamente para admissão do crédito de ICMS. Repita-se, a essencialidade de qualquer item adquirido pela empresa resta implícito, pois sendo a empresa um conjunto de meios e recursos utilizados com a finalidade de lucro, a aplicação de qualquer insumo, face à onerosidade da sua utilização, só se justifica em razão da sua essencialidade-necessidade, pois não seria utilizado se prescindível fosse. Para análise do direito ao crédito há que se observar os critérios estabelecidos pela legislação tributária de forma cumulativa e não isoladamente como pretendeu a impugnante neste caso.

A Lei Complementar 87/96 restringe o direito ao crédito de energia elétrica quando for empregada diretamente em processo de industrialização, nos termos do artigo 33, inciso II, alínea “b”

[...]

A legislação mineira reproduz esta determinação e a IN 01/86 ao tratar do conceito produto intermediário estabelece que *produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto e por extensão é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização, para em seu inciso I esclarecer:*

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

Grifamos.

Fica claro, portanto, que a energia elétrica que está inserida no conceito de produto intermediário é apenas aquela consumida diretamente na linha de produção, nunca em linhas secundárias, marginais ao processo produtivo principal. Satisfeita esta condição, aí sim é cabível a utilização do critério da essencialidade, mas desde de que se tenha em conta que não se trata de essencialidade à atividade empresarial de forma genérica, mas que se refira diretamente à *obtenção do novo produto*.

Contudo, pela própria descrição feita na impugnação é fácil concluir que o sistema **“Captação Diogo”** consiste claramente em linha marginal, independente da linha de produção onde ocorre efetivamente o beneficiamento do minério de ferro, como de resto se dá em todos os sistemas de captação e recuperação de água das mineradoras.

A captação d’água, não está inserida no beneficiamento do minério, tampouco como uma das formas de industrialização previstas no art. 222 do RICMS/02. Consiste apenas deslocamento d’água do rio e/ou barragem para os reservatórios da mina.



O mesmo se pode dizer dos sistemas de recuperação e circulação de água que visam devolver a ela características que permitam seu reaproveitamento.

Não se discute a importância da água na atividade de uma mineradora mas nem por isso a energia consumida em sua captação ou reaproveitamento pode ser inserida no conceito de produto intermediário.

Finalmente quanto ao setor **“Cargas Auxiliares Instalação de Concentração”** nos baseamos novamente no que foi dito pela impugnante ao esclarecer que estamos diante de instalação que integra uma subestação de energia elétrica. Ora não é preciso conhecimento técnico para saber que uma subestação se presta à captação, distribuição e transmissão de energia elétrica. Não há ali extração ou beneficiamento do minério, logo não há direito ao crédito relativo à energia elétrica consumida neste local.”

Assim, como já afirmado, a energia consumida nas áreas e atividades supracitadas não gera direito a créditos do imposto, nos termos previstos na IN SLT nº 01/01 c/c art. 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96.

Destarte, corretamente agiu o Fisco ao glosar os créditos ora analisados, uma vez que, como já afirmado, a energia elétrica ingressada no estabelecimento autuado, não consumida no processo produtivo de mineração é considerada material de uso e consumo, cujo crédito de ICMS é expressamente vedado pelo art. 70, inciso III do RICMS/02.

Afiguram-se legítimas, por consequência, as exigências referentes ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Reitere-se, por fim, que o Fisco deduziu de seu levantamento não só os valores relativos aos créditos de energia elétrica estornados pela própria Autuada, no campo “Outros Débitos”, de seu livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), como também os valores por ela recolhidos no bojo da anistia concedida pela Lei nº 21.016/13, regulamentada pelo Decreto nº 46.383/13, o que pode ser observado na apuração feita pelo Fisco no Anexo 4 do Auto de Infração (fls. 27 – verso).

### **Da irregularidade “3” - Energia Elétrica – Falta de Encerramento do Diferimento do ICMS**

A irregularidade refere-se à falta de encerramento do diferimento do ICMS relativo à parcela da energia elétrica adquirida sob esse regime de tributação (adquirida com diferimento do imposto), consumida fora do processo produtivo do estabelecimento autuado.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A entrada de energia elétrica no estabelecimento da Autuada ocorreu com diferimento do ICMS, com base no art. 8º do RICMS/02 c/c item 37 do Anexo II do mesmo diploma legal.

Art. 8º. O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, podendo ser estendido a outras operações ou prestações, mediante regime especial autorizado pelo Diretor da Superintendência de Legislação e Tributação (SLT).

(...)

**ANEXO II**  
**PARTE 1**  
**DO DIFERIMENTO**  
**(a que se refere o artigo 8º deste Regulamento)**

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES
37	Saída de energia elétrica: a - do estabelecimento gerador: a.1 - para estabelecimento industrial do mesmo titular, para consumo no respectivo processo de industrialização;

Verifica-se, pois, que a Impugnante recebeu a energia elétrica com diferimento do ICMS, com a condição de aplicá-la em seu processo de industrialização, nos termos previstos no item 37 do Anexo II do RICMS/02.

No entanto, parte da energia foi consumida nas áreas analisadas no tópico anterior, que não compõem o processo produtivo das empresas de mineração, sendo a energia elétrica, nesse caso, considerada como material de uso e consumo.

Por consequência, operou-se o encerramento do diferimento, nos termos previstos no art. 12, inciso IV do RICMS/02.

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

(...)

IV - a mercadoria destinar-se ao ativo permanente, ao uso ou ao consumo do adquirente ou do destinatário, ressalvado o disposto em regime especial e nos itens 41, 46, 55e 60 da Parte 1 do Anexo II quando se tratar de ativo permanente

Assim, corretamente agiu o Fisco ao exigir o ICMS apurado, acrescido da respectiva multa de revalidação, mediante encerramento do diferimento do imposto não levado a efeito pela Impugnante, relativamente à parcela da energia elétrica não consumida no processo produtivo do estabelecimento autuado.

### **Da Irregularidade “4” - ICMS – Diferença de Alíquota - Falta de Recolhimento**

A irregularidade refere-se à falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquota, relativo às aquisições interestaduais dos materiais de uso e consumo analisados na irregularidade nº 1 do Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais, constituídas pela diferença de ICMS apurada, acrescida da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos da mesma lei.

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º - O imposto incide sobre:

(...)

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

Art. 12 - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 2º - Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação.

A clareza dos dispositivos legais acima não deixa qualquer dúvida quanto à correção das exigências fiscais, uma vez que efetivamente pertinentes a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

### **Da Caracterização da Reincidência**

Conforme salientado acima, além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, o Fisco está a exigir, no tocantes às irregularidades referentes a aproveitamento indevido de créditos do imposto (irregularidades 1 e 2 do AI), a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50%

(cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos entre 01/01/10 e 31/07/10, e em 100% (cem por cento), para os fatos ocorridos a partir de 01/08/10, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

Entretanto, no tocante a majoração da penalidade isolada pela constatação de reincidência, destaca-se que o art. 79, inciso I, alínea “e” da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, revogou os dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. Examine-se:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;

(...) (grifos acrescentados).

Dessa forma, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional – CTN, a seguir reproduzido, deve ser excluída a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

(...)

### **Crédito de ICMS – Uso e Consumo - Proporcionalidade – Exportação - Inaplicabilidade**

Quanto ao tema em epígrafe, há que se destacar que não procede o argumento da Impugnante de que o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 (§ 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75) garante-lhe o creditamento do imposto relativo à entrada de materiais de uso e consumo no estabelecimento de forma proporcional às exportações realizadas.

Prevê tal dispositivo legal:

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semielaboradas, destinadas ao exterior; (grifos acrescentados).

Entende-se que a integração ou consumo de que trata o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 (§ 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75), que gera direito à manutenção dos créditos de ICMS (vedação de possibilidade de estorno) na proporção das operações

para o exterior, restringe-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

O referido “consumo”, nos termos do dispositivo legal supra, limita-se ao creditamento de ICMS referente aos produtos intermediários consumidos e não deve ser interpretado como possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS relativo à aquisição de bens de “uso ou consumo”, para o qual há limitação temporal conforme dispõe o art. 33, inciso I da LC nº 87/96 (art. 70, inciso III do RICMS/02), que postergou esse direito para janeiro de 2020.

A vedação ao crédito relativo a materiais de uso e consumo, inclusive para empresas exportadoras, está brilhantemente fundamentada no texto abaixo, de autoria do Advogado Geral do Estado, Dr. Célio Lopes Kalume, *in verbis*:

**“10.10 MERCADORIA CONSUMIDA EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO**

Questão controvertida refere-se ao aproveitamento de crédito de ICMS relativo à entrada ou aquisição de bem destinado ao uso ou consumo em estabelecimento industrial ou rural que destina mercadoria para exportação. Em outras palavras, discute-se na expressão integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, contida no § 3º do art. 20 da LC 87/96, estariam incluídos os bens de uso e consumo:

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

Vê-se que, por exceção, nas saídas para o exterior é permitido o crédito de mercadorias entradas para consumo em processo de industrialização. Estaria o dispositivo tratando de bens de uso e consumo?

Para melhor compreensão do tema, é necessário que se tenha em vista a existência, na Lei Complementar nº 87, de normas jurídicas, relativamente à matéria, de três diferentes naturezas:

a) disciplinamento do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República (que exige lei para permitir a manutenção do crédito quando as saídas posteriores não são tributadas);

b) norma que rege a amplitude (o método) do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);

c) normas de vigência.

Assim, teríamos:

Natureza	Lei Complementar
Disciplina o art. 155, § 2º, II, "a" e "b" da CF	§§ 1º (primeira parte) e 3º do art. 20
	Incisos I e II do art. 21
	§ 2º do art. 21
Amplitude/Método	Caput do art. 20
	§ 1º do art. 20 (segunda parte: "bens alheios")
Vigência	Inciso II do art. 32
	Art. 33

#### **10.10.1** Disciplina do inciso II do § 2º do art. 155

Tal e qual se dá com a Constituição, os §§ 1º e 3º do art. 20 e os incisos I e II e o § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996, não tratam da abrangência do creditamento (se físico, financeiro ou misto), mas apenas reproduzem (ainda que com a utilização de outros termos) ou disciplinam o contido no inciso II do § 2º do art. 155 da Carta Magna. Ou seja, tratam da vedação do crédito (e respectivas exceções) quando existem operações e prestações sem tributação.

Por exemplo, **o inciso I do § 3º do art. 20 utiliza o termo *integração ou consumo em processo de industrialização apenas para distinguir a hipótese nele tratada daquela do inciso II, que se refere ao comércio, mas ambos os dispositivos tratam da mesmíssima regra: vedação do crédito (e exceções) quando a subsequente saída se der sem incidência do ICMS.***

#### **10.10.2** Norma que rege a amplitude do direito ao crédito

Para compreensão do universo em que se dá o direito de creditamento, há de se cotejar o caput do art. 20 (que trata do crédito financeiro) com a exceção do § 5º do mesmo artigo (que disciplina o crédito do ativo permanente) e as do art. 33 (que, ao criar limites temporais, restringe, momentaneamente, o conteúdo do caput do art. 20).

A regra (ampla) de aproveitamento de créditos não está no § 3º do art. 20 e nem nos incisos I e II e no § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, mas no caput do art. 20, suficientemente genérico para contemplar todas as hipóteses.

**Relativamente ao uso e consumo, por força da norma de vigência contida no inciso I do art. 33, a abrangência do caput do art. 20 ficou parcialmente tolhida.**

**10.10.3** Antinomia entre normas? Primeira norma de vigência

É preciso ter em mente que a lei, quando redigida em seus artigos inaugurais, não considerava a proibição, mas a permissão, dos créditos de uso e consumo, cuja restrição, temporal, ocorre apenas no inciso I do art. 33. Ou seja, todos os demais dispositivos (mesmo os que não se relacionam diretamente com a concessão de créditos de uso e consumo) realmente foram escritos como se direitos amplos a créditos houvesse, já que a redação não se modificará quando findar o prazo previsto no inciso I do art. 33.

**A expressão integração ou consumo em processo de produção, quando utilizada na lei complementar, nada tem a ver com o universo do creditamento, isto é, se os chamados bens de uso e consumo seriam passíveis de aproveitamento.** A expressão apenas aparece no que intitulamos 'disciplinamento do inciso II do § 2º do art. 155'.

Se assim não for, haverá antinomia, por exemplo, entre o que prescreve o inciso I do § 3º do art. 20 e o **contido no art. 33 (que veda os créditos de bens de uso e consumo**, com a ressalva do consumo de energia elétrica):

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

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011;

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

[...]

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

[...]

Pergunta-se: **qual o motivo do disposto na alínea "c" do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida no inciso I do § 3º do art. 20? Não é a energia elétrica mercadoria integrada ou consumida em processo de produção?**

Observe-se, inclusive, que **o caput do art. 33 determina que a vedação seja aplicada inclusive ao art. 20.** Assim, se o inciso I do § 3º do art. 20 contivesse regra atinente ao método do aproveitamento de créditos de bens de uso e consumo nas

exportações, o art. 33, ao se referir a ele, teria tirado-lhe temporariamente a eficácia. Teríamos, também, antinomia entre os dois dispositivos e o que dispõe o inciso II do art. 32.

**Portanto, o § 3º do art. 20 não trata do mesmo tema do art. 33, II, “c”.** Aquele se refere ao disciplinamento do contido no inciso II do § 2º da CF; este permite a aplicação do caput do art. 20, no que se refere ao uso e consumo apenas de energia elétrica, sem a limitação temporal prevista no inciso I do art. 33. O art. 33 é regra de vigência; **o § 3º do art. 20 disciplina apenas a manutenção do crédito, proibida pela Constituição quando a saída posterior é não tributada.**

#### **10.10.4** Créditos nas exportações

Assim, **tratando-se de exportações, os créditos permitidos são exatamente os mesmos admitidos para as demais operações, com as únicas ressalvas:**

- quanto à amplitude: o art. 33, ao tratar da vigência do caput do art. 20, alarga o método (misto, na atualidade), incluindo a energia e os serviços de comunicação nas hipóteses que elenca;
- quanto ao contido no inciso II do § 2º do art. 155: os §§ 1º e 3º do art. 20, os incisos I e II e o § 2º do art. 21 permitem o crédito apesar da operação posterior não ter incidência.

#### **10.10.5** Segunda norma de vigência – o art. 32, II

Como já visto, **o art. 33 é regra de vigência do caput do art. 20 (aspecto temporal) e, ao postergá-la parcialmente, acabou por limitar o próprio conteúdo do crédito, isto é, o aspecto material da norma (excluiu o uso e consumo, a energia e a comunicação em certos casos, p. ex.).**

O art. 32 tem exatamente a mesma função do art. 33 (é cláusula de vigência) e refere-se, no inciso II, ainda que sem mencioná-las, às exceções constantes dos §§ 1º e 3º do art. 20, bem como dos incisos I e II e do § 2º do art. 21.

Em síntese:

- o art. 33 é norma de vigência do que denominamos regra de amplitude do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);
- o inciso II do art. 32 é norma de vigência do disciplinamento da alínea “a” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República.



Ou seja, o art. 32, II, não tem nenhum conteúdo que não seja o ligado ao tempo (vigência) e poderia perfeitamente estar redigido assim:

Art. 32 – A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

[...]

II – darão direito de crédito nos termos do inciso I do § 3º do art. 20 e não serão objeto do estorno previsto no inciso II do art. 21 as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semielaboradas, destinadas ao exterior;

A única diferença entre os dois artigos é que o art. 33 dá vigência parcial ao caput do art. 20, afetando, em consequência, o próprio conteúdo da norma. O art. 32, ao contrário, deu vigência total às exceções dos §§ 1º e 3º do art. 20, dos incisos I e II e do § 2º do art. 21 (que, conforme já registramos, existem apenas em função do inciso II do § 2º do art. 155 da CF, nada dizendo quanto ao conteúdo do crédito).

Se assim não for, pergunta-se: **qual o motivo do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida no inciso II do art. 32? Se a energia elétrica – como produto ou consumido em processo industrial – já fosse passível de crédito em qualquer outro dispositivo (inclusive no inciso II do art. 32), não haveria de ser tratada no art. 33.**

Podemos voltar a afirmar que a lei complementar quando trata do conteúdo do crédito, jamais se utiliza das expressões *consumido* ou *consumo em processo* (confira-se o caput do art. 20 c/c art. 33)

**10.10.6** O consumo em processo de industrialização

**A expressão ‘consumo em processo de industrialização’ se refere à categoria produtos intermediários (e, obviamente, à própria matéria-prima) e não ao gênero uso e consumo.**

Por quê? Primeiramente, como ressaltado, a expressão jamais é utilizada para demarcar a abrangência do crédito (não aparece, por exemplo, no caput do art. 20). Em segundo lugar, a lei complementar, ao se referir à energia elétrica (art. 33, II, “c”), claramente demonstrou que não havia, a pretexto de tratar de ‘consumo em processo de industrialização’, autorizado o aproveitamento de créditos do gênero uso e consumo, mesmo nas exportações.

No Convênio 66/88 (muito antes dos créditos do uso e consumo), já se permitia o crédito das mercadorias que, **utilizadas no processo industrial**, ‘sejam nele consumidos’ (art. 33, III). A leitura do art. 34 do mesmo Convênio não deixa qualquer dúvida que **apenas se incluíam no universo dos bens consumidos no processo industrial a matéria-prima e os produtos intermediários**.

Em suma, há anos a expressão **‘consumo em processo de industrialização’ é empregada para designar matéria-prima e produto intermediário, nada tendo a ver com uso e consumo**.

**10.10.7** Uma breve consulta ao guardião da lei federal

Em pelo menos duas oportunidades, o Superior Tribunal de Justiça (cuja missão precípua é interpretar a lei federal) já tratou do tema.

No Mandado de Segurança nº 19.521, a relatora Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto (omissão e destaques nossos):

A LC 102/2000, ao introduzir alterações na LC 87/96, estabeleceu as restrições seguintes:

[...]

b) em relação à energia elétrica, o aproveitamento do ICMS dava-se quando a energia fosse utilizada no processo de industrialização, visto que tal restrição já estava explicitada antes da LC 87/96, pelo Convênio 66/88, art. 31. Não houve alteração substancial restritiva para o consumidor com a nova redação dada ao art. 33 da referida lei complementar. O novo dispositivo apenas deixou mais explicitadas as hipóteses, ou seja:

1) quando fosse objeto de operação de saída a própria energia elétrica, o que não se aplica à espécie em julgamento;

2) igual à hipótese antecedente, ou seja, quando fosse consumida no processo de industrialização. Apenas houve mudança de nomenclatura, pois o legislador, no inciso III do art. 31 do Convênio 66/88, usou a expressão **‘UTILIZADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL’**;

[...]

Como se percebe, a Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto que a expressão **consumida no processo de industrialização** (do art. 33, II, “b” da Lei Complementar) **equivale a utilizados no processo industrial** (art. 31, III do Convênio 66/88). Logo, com

base em tais expressões, não é possível conceder pela lei complementar crédito que não era concedido pelo convênio.

#### 10.10.8 Conclusões

a) a expressão integração ou consumo em processo de produção, quando utilizada na lei complementar, nada tem a ver com o universo do creditamento;

b) a expressão consumida no processo de industrialização (do art. 33, II, “b” da Lei Complementar) equivale a utilizados no processo industrial (art. 31, III do Convênio ICM 66/88);

c) para a lei complementar, entre os bens de uso e consumo, apenas energia elétrica, nos casos que menciona, é passível de aproveitamento de crédito, até que se opere a eficácia do caput do art. 20 (art. 33, I);

d) os §§ 1º e 3º do art. 20 e os incisos I e II e o § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996, não tratam da abrangência do creditamento (se físico, financeiro ou misto), mas apenas disciplinam o contido no inciso II do § 2º do art. 155 da Carta Magna (permissão do crédito quando existem operações e prestações sem tributação);

e) o inciso II do art. 32 é norma de vigência do disciplinamento da alínea “a” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República;

f) o art. 33 é norma de vigência do que denominamos regra de amplitude do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);

g) se energia elétrica – como produto intermediário ou seno consumido em processo industrial – já fosse passível de crédito em qualquer outro dispositivo não haveria de estar elencada no art. 33;

h) não há motivo para concessão deferida pela alínea “c” do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida inciso II do inciso 32.” (G.N.)

(KALUME – Célio Lopes – ICMS Didático – Editora Del Rey Ltda. – 2011 – fls. 392/400)

Esclareça-se que o raciocínio acima também se aplica à energia elétrica, uma vez que esta somente gera direito a créditos de ICMS se for consumida no processo produtivo (consumida na extração, na movimentação interna ou no beneficiamento do minério, no presente caso), como determina o art. 66, inciso III e § 4º, “b” do RICMS/02

Dessa forma, a energia elétrica consumida fora do processo produtivo é equiparada a material de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS, nos termos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previstos no art. 70, inciso III do RICMS/02, independentemente de o estabelecimento realizar ou não operações de exportação de mercadorias para o exterior.

*Mister se faz destacar que o art. 2º do Decreto nº 45.388/10 (MG de 03/06/2010) veda, expressamente, a apropriação de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, de forma proporcional às exportações, confira-se:*

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

O entendimento acima exposto, relativo à energia elétrica, é corroborado por diversas decisões deste E. Conselho, em julgamentos de processos envolvendo a mesma empresa autuada, nos quais se firmou o entendimento de que a energia elétrica consumida fora do processo produtivo não gera direito a créditos do ICMS, mesmo para as empresas que realizem operações de exportação de mercadorias para o exterior (ainda que de forma proporcional às exportações).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que a reconhecia, em relação aos itens "1" e "2.1" do Auto de Infração, no período anterior a 15/12/10. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 87/107 e ainda para excluir a majoração da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI em virtude de revogação dos §§ 5º, 6º e 7º do art. 53 ambos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Vencidos, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir, ainda, as exigências relativas aos itens: "Rotores", "Tubos de Condução", "Lâmina Componente" e "Placa Componente do Britador" e o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que ainda excluía o item "Tira Acabamento Correia Transportadora". Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Frederico Menezes Breyner e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 18 de julho de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator designado**

D

22.555/17/3ª

36

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

Acórdão:	22.555/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000408152-67	
Impugnação:	40.010139786-91	
Impugnante:	Vale S.A. IE: 557024161.51-24	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, 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.

Em um breve apanhado, conforme relatado no Acórdão, a presente autuação refere-se às seguintes irregularidades apontadas no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2010:

- 1) Apropriação indevida de créditos de ICMS na escrita fiscal relativos a material de uso e consumo;
- 2) Apropriação indevida de créditos de ICMS na escrita fiscal relativos a energia elétrica consumida fora do processo produtivo;
- 3) Falta de recolhimento do ICMS devido em razão de não ter encerrado o diferimento do imposto relativamente à parcela da energia elétrica recebida com o diferimento do ICMS que foi consumida em máquinas, equipamentos e instalações, fora do processo produtivo;
- 4) Falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquota nas aquisições de material de uso e consumo oriundos de outras unidades da Federação.

Exige-se 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, e Multa de Reincidência do art.53, §§6º e 7º, da Lei nº 6.763/75.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão, em referência, decorre da concessão de decadência das exigências referentes ao aproveitamento indevido de ICMS (itens 1 e 2 do relatório desse acórdão) para o período anterior a 15/12/10 (data de intimação do AIAF), tão somente pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, e também da exclusão dos seguintes itens da exigência de ICMS, por considerá-los produtos intermediários: “rotor, tubo de condução, lâmina componente raspador de correia e placa componente de britador”, restando vencidos os Conselheiro Erick de Paula Carmo e a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, sendo que o primeiro ainda excluía o item “tira acabamento correia transportadora”.

Quanto à exceção substancial indireta de mérito da decadência do direito de lançar, para as exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da contribuinte, entendo que deva ser aplicado o § 4º

do art. 150 do CTN, para declarar decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 15/12/10 (data de intimação do AIAF).

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

Em contraponto, existe a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, a qual dita caber à Fazenda Pública o lançamento de ofício, segundo o termo inicial de contagem do prazo de 5 (cinco) anos ali fixado.

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

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, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTOU 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. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007.

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

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 182.241 - SP (1998/0052800-8), *in verbis*:

EMENTA TRIBUTÁRIO. 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO-PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE NAS HIPÓTESES EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO DE TRIBUTOS SEM A PRÉVIA ANÁLISE DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESTA MODALIDADE DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI, PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEQUENTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156, VII, DO CTN ("ART. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º; "). DEVE SER FRISADO QUE ESSA HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTOS A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTOS DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO,

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

**O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO"** (ALBERTO XAVIER, **DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**, EDITORA FORENSE, 3 A EDIÇÃO, PÁG. 87). (GRIFOU-SE)

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I, do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

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

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

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

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

A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE



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

O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART.173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

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

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

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

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

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

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.119.262-MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

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

AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO

TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

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

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

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

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

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

AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 15/12/10, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Embora a maioria dos Conselheiros considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir à data anterior, isto é, a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art. 173 do CTN.

Com o escopo de robustecer a convicção desse Conselheiro, reputo válida a citação de excerto da festejada obra do insigne tributarista Eduardo Sabbag, o qual em seu *Manual de Direito Tributário*, assim se posiciona sobre a temática, *in verbis*:

**No lançamento por homologação, há típica antecipação de pagamento**, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato impositivo. O transcurso *in albis* do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o *procedimento homologatório tácito*, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira, “transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças.

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

*Ad argumentandum*, a expressão “homologação tácita do lançamento” é adotada pelo CTN (§4º), não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (*vide* Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, inexistente a decadência, em si, mas sim, a decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art.149, V), o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento.

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em “procedimento não impositivo” – uma expressão utilizada por Zelmo

Denari -, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em “*débito declarado*” em contraposição à expressão “*débito apurado*” – refere-se àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante procedimento impositivo.

(...) Com a devida vênia, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais afirma a aplicabilidade do art.150, §4º, do CTN apenas às hipóteses em que o sujeito passivo **apura, declara e paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art.173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte. (sem destaques no original)

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, pois, as exigências fiscais, atinentes ao período anterior ao dia 15/12/10 (data de intimação do AIAF), estão extintas pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual lançar o crédito tributário recolhido a menor, nos termos dos itens 1 e 2 do relatório do Acórdão em referência. Desse modo, prevalece o direito do Fisco de lançar o ICMS declarado e não pago dos itens 3 e 4 desse relatório, visto que, nessa hipótese, a regência da regra geral do art. 173, inciso I, do CTN é imperativa, a qual determina o lançamento de ofício pela Fazenda Pública Estadual.

No que tange à exclusão dos seguintes produtos: “**rotor, tubo de condução, lâmina componente raspador de correia, placa componente de britador e tira acabamento correia transportadora**”, considero-os produtos intermediários que integram o processo produtivo da Autuada, ao invés de produtos alheios à atividade do estabelecimento ou produtos de uso e consumo, os quais só poderiam ser creditados no ICMS, a partir do ano de 2020, conforme as razões abaixo discriminadas.

Primeiramente, o aproveitamento do crédito para a compensação na base de cálculo do imposto devido no ICMS está previsto no art. 19 (crédito físico) e no art. 20 (crédito financeiro) da LC nº 87/96, sendo que o § 1º do art. 20 prevê a exclusão do creditamento da entrada de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Desse modo, enquanto o art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88 prevê, expressamente, o princípio da não-cumulatividade do ICMS para os créditos físicos, isto é, aqueles decorrentes da aquisição de bens que estejam relacionados direta ou indiretamente ao processo produtivo da empresa e se consumem ou se integram ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição. Assim o é, pois, os produtos agregariam algo ou o transformariam, antes de circular juridicamente para o estabelecimento adquirente.

Nada obstante, ainda que o crédito financeiro esteja fora do princípio da não-cumulatividade do ICMS, ele constitui benefício ou favor fiscal instituído pela legislação infraconstitucional, qual seja o art. 20 da LC nº 87/96 e o art. 66 do RICMS/02, logo, inquestionável é que a empresa pode proceder à escrituração contábil de seus custos financeiros, oriundos das suas operações de entrada de produtos, desde que sejam observados os critérios e as restrições impostas pela legislação tributária vigente.

No âmbito do STF, a ADI 2.325-DF-MC declarou a constitucionalidade do uso do crédito financeiro, no ICMS, para a fixação do imposto devido, dentro da cadeia de créditos e débitos fiscais da conta gráfica empresarial, porquanto a sua normatização irradiaria da LC nº 87/96, como benefício ou favor fiscal, e, não, da CF/88, que contempla apenas o crédito físico do ICMS, nos moldes do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Já a decisão do STF no AgRg em RE 635.209 (publ. 15/05/12), muitas vezes invocada pela Fiscalização Fazendária como prova do entendimento de que a não-cumulatividade do ICMS, se vincularia tão somente ao crédito físico, uma vez que o crédito financeiro não estaria contemplado em nosso ordenamento jurídico e se associaria ao antigo IVA (Imposto sobre o Valor Agregado).

*Data maxima venia*, essa interpretação jurídica, dada à decisão do STF pelo Fisco, não merece vingar, porquanto, ainda que se ignorasse sua contradição com a interpretação dada na ADI 2.325-DF-MC, o crivo estreito de cognição do Recurso Extraordinário se cinge à afronta de dispositivos constitucionais e à interpretação de normas constitucionais, não podendo, pois, examinar o quadro fático-probatório dos autos ou até mesmo a legislação infraconstitucional, salvo incursões mediatas e correlatas ao exame das normas constitucionais.

Nessa esteira, não se prescinde a transcrição da ementa do AgRg em RE 635.209 do STF, antes de se tecer as ponderações que devem ser dadas ao referido aresto, *in verbis*:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO.

1. O TRIBUNAL DE ORIGEM CONCLUIU QUE ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS NÃO SE EQUIPARAM A INSUMO OU MATÉRIA-PRIMA QUE SE INCORPORA NA MERCADORIA INDUSTRIALIZADA. CONCLUSÃO DIVERSA DEMANDARIA O PRÉVIO EXAME DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E DO QUADRO FÁTICO-PROBATÓRIO, O QUE É VEDADO NA VIA ESTREITA DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (SÚMULAS 279 E 636/STF).

2. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONCLUIU QUE NÃO HÁ DIREITO CONSTITUCIONAL ASSEGURADO AO CREDITAMENTO DE VALORES RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, BENS OU MERCADORIAS DE USO E CONSUMO OU AQUELES DESTINADOS À INTEGRAÇÃO AO ATIVO FIXO, MESMO QUE INTERMEDIÁRIOS, QUE NÃO SE INTEGREM DIRETAMENTE À MERCADORIA CIRCULADA OU AO SERVIÇO PRESTADO (CRÉDITO

**FÍSICO). TRATA-SE DE BENEFÍCIO FISCAL CUJA APLICABILIDADE DEPENDE DA EXISTÊNCIA DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL NESSE SENTIDO.(...)”. (GRIFOU-SE)**

Ora, o entendimento do STF, quanto à análise da classificação dos produtos, como intermediários, de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento, estava prejudicada pelo crivo estreito do recurso extraordinário, logo, toda a fundamentação seguinte estava jungida ao entendimento do tribunal de origem.

Por conseguinte, o cotejo *incidenter tantum* do STF se adstringe exclusivamente à matéria constitucional, ou seja, ao crédito físico do ICMS, o qual se vincula ao princípio da não-cumulatividade, sendo, pois, vedado o debate das questões alusivas ao crédito financeiro, que foi previsto como favor fiscal, apenas em legislação infraconstitucional. Destarte, torna-se perceptível, que a interpretação usual dada pelo Fisco é equivocada.

Além disso, a interpretação fiscal corriqueira do art. 70, inciso XI, do RICMS/02 para corroborar a sua tese jurídica de inexistência de contemplação do crédito financeiro no ordenamento jurídico-tributário vigente não merece prosperar, porquanto, a vedação ao crédito do ICMS para “operação posterior com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, que não deva ocorrer, por qualquer motivo”, está atrelada ao cancelamento da transferência da mercadoria, outrora destinada à circulação em operação subsequente, mas que foi recebida pelo estabelecimento intermediário, como destinatário final do produto, por algum motivo.

Ante o espreque da linha interpretativa fiscal, a vedação de crédito do ICMS para mercadoria que não circulou, segundo o conceito de crédito físico, não faz sentido, até porque esse preceito legal não se refere à transformação ou à integração de produto na mercadoria alterada, que passa a circular.

Feitas essas considerações preliminares, é possível se encetar a linha de raciocínio da exclusão das exigências fiscais derivadas da glosa dos créditos apropriados pela Autuada pertinentes aos seguintes produtos classificados, como produtos intermediários, salvo melhor juízo: **“rotor, tubo de condução, lâmina componente raspador de correia, placa componente de britador e tira acabamento correia transportadora”**.

Sob uma interpretação histórica do crédito financeiro do ICMS, o antigo Convênio ICMS nº 66/88, que regulava as normas gerais do ICMS e que foi recepcionado pela Constituição Federal com o *status* de lei complementar, dispunha que os insumos de produção podiam ser creditados, desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e; b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Nada obstante, com o advento da LC nº 87/96, que revogou o Convênio nº 66/88, o crédito financeiro foi ampliado para possibilitar a sua compensação, com o imposto anteriormente cobrado, nas operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, isto é, permite-se a dedução dos custos financeiros da operação de aquisição de bens aplicados na linha de produção. É essa a regra geral.

Contudo, o legislador infraconstitucional ressaltou que esse conceito de crédito financeiro compensável, inclusive, abrange os produtos de uso e consumo e os destinados ao ativo permanente do estabelecimento empresarial.

Pela regra geral, isso significa que o conceito é amplo e que os produtos de uso e consumo, além dos bens destinados ao ativo permanente, são apenas elementos contidos nesse conjunto continente.

O próprio *rol* exaustivo do art. 66 do RICMS/02 almeja traçar os contornos desse conjunto continente do crédito financeiro, trazido pelo conceito fluido do próêmio do art. 20 da LC nº 87/96.

Ante essa lógica interpretativa, o inciso V do art. 66 do RICMS/02 reza ser possível o abatimento de crédito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para emprego direto no processo produtivo, de extração, de geração ou industrialização.

Noutro giro, o § 5º do art. 20 da LC nº 87/96 estabeleceu restrições à possibilidade de compensação do crédito financeiro do ICMS para os bens destinados ao ativo permanente, à proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor do bem, em prestações mensais, sendo que ao final do 48º (quadragésimo oitavo) mês, eventual saldo remanescente do crédito é cancelado. Da mesma forma, o art. 33, inciso I, da LC nº 87/96 também restringiu o gozo do crédito dos bens de uso e consumo do estabelecimento para a data futura de 01/01/20.

Lado outro, em regra especial e exceptiva, o § 1º do art. 20 da LC nº 87/96 excluiu os créditos financeiros decorrentes de operação anterior isenta ou não-tributada e aquelas que se refiram a mercadorias alheias à atividade do estabelecimento.

Nesse diapasão, o art. 70 do RICMS/02 regularia tudo o que não pode ser creditado, segundo a ideia de crédito financeiro, repetindo as hipóteses do § 1º do art. 20 da LC nº 87/96 e reiterando a exclusão dos bens de uso e consumo do estabelecimento até o ano de 2020, além de outras hipóteses atreladas à irregularidade e inidoneidade de escrituração do crédito ou de emissão de documentos fiscais, dentre outras atinentes aos requisitos formais do uso do crédito financeiro do ICMS.

Em seguida, houve uma miscelânea de instruções normativas, que se sucederam no tempo, as quais visavam interpretar e especificar o conceito de “produto intermediário”, para fins de apropriação do crédito de ICMS pelo estabelecimento contribuinte.

Cabe, aqui, uma análise mais detida de quais as instruções normativas aplicáveis *in casu* e quais devem ser afastadas, devido à sua impertinência ou à sua perda de objeto.

No tocante à IN SLT nº 01/86, que cuida de interpretar e especificar o que seria “produto intermediário” para fins de apropriação do crédito e sua consequente compensação na conta gráfica do contribuinte, ela traz conceito restrito, pois somente os produtos consumidos imediata e integralmente no processo produtivo do estabelecimento empresarial ou que se integrassem ao produto final é que não se enquadrariam, como “bem alheio à atividade do estabelecimento”.

Adicionalmente, em seu inciso IV, a referida instrução normativa exclui do conceito de “produto intermediário”, as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento que não tenham identidade própria, fora do bem que compõem, logo, são tratados como meros componentes de manutenção de um produto intermediário individualizado.

Já no inciso V da IN SLT nº 01/86, há inclusão no conceito de “produto intermediário”, quanto aos componentes desgastáveis de atuação sobre o produto final, que integram máquina, aparelho ou equipamento, com atuação particularizada e que exija substituição periódica, em razão da sua inutilização ou exaurimento.

Nada obstante, esse tipo de enfoque do produto intermediário se vinculava a uma ótica restritiva de se admitir apenas a apropriação do crédito físico pelo contribuinte, que vigia na época em que o Decreto Lei nº 406/68 e o subsequente Convênio ICMS nº 66/88, regulavam as normas gerais de tributação do ICMS contemplado na Constituição Federal de 1967.

Com a revogação explícita do Convênio ICMS nº 66/88 pela Lei Complementar nº 87/96, houve uma quebra de paradigma de apropriação do crédito físico, segundo o princípio constitucional da não-cumulatividade, para se abarcar as hipóteses de compensação dos custos financeiros das operações de entrada de bens representativos de insumos de produção, como um viés de favor fiscal infraconstitucional e que se consubstancia na ideia de “crédito financeiro”.

*Ex nihilo, nihil oritur*, isto é, “do nada, nada surge”, portanto, norma interpretativa de norma revogada se encontra, tacitamente, revogada à semelhança, vez que o acessório segue o principal. Assim sendo, em virtude da perda de objeto da IN SLT nº 01/86, entendo que o entendimento de “produto intermediário” resta regulado tão somente pelo art. 66, inciso V, alínea b, do RICMS/02.

Inerente a essa linha de raciocínio, o “produto intermediário” é tão somente “aquele empregado diretamente no processo produtivo de extração, industrialização, geração ou comunicação, sem se prescindir de que sejam consumidos ou integrados ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição”, *ex vi* do art. 66, inciso V, alínea b, do RICMS/02.

Assim sendo, qualquer inferência sobre as partes e peças que compõem a máquina, o aparelho ou o equipamento diretamente aplicado na linha de produção do estabelecimento não se fazem *per se stante*, mas associadas ao bem que se integram como um todo.

Com o desiderato de tornar mais palatável a explanação supra, exemplifico que, segundo a IN SLT nº 01/86, a “carenagem do britador” seria parte que não geraria crédito de ICMS, enquanto a “mandíbula do britador” seria parte que geraria crédito de ICMS. Em contraponto, consoante o exame único do art. 66, inciso V, alínea b, do RICMS/02, todas as partes e peças, que integram o “britador”, gerariam crédito de ICMS, pois não haveria uma classificação individualizada dos componentes de uma máquina, aparelho ou equipamento, senão do próprio todo, no qual irão se inserir. Esse é o motivo pelo qual se excluem as exigências fiscais relativas à “placa componente de britador”.



No que tange à IN SLT aplicável ao caso dos autos, tem-se que o período de fiscalização do AI se cinge ao ano fiscal de 2012, a instrução normativa vigente à época era a IN SLT nº 01/01, não sendo escorreita a aplicação das instruções normativas que lhe sucederam, quais sejam: a IN SUTRI nº 04/13 e IN SUTRI nº 01/14, como pretende a Fiscalização Fazendária, pelas razões jurídicas, doravante, expendidas.

Malgrado o Fisco assevere sobre a revogação da IN SLT nº 01/01 pela IN SUTRI nº 02/13, inclusive com efeitos *ex tunc*, desde a data de sua publicação até a ocorrência de fatos imponíveis pretéritos, não merece prosperar esse entendimento, *concessa venia*, pois o ato administrativo normativo, que interfere na conduta de planejamento fiscal do contribuinte, perde o seu caráter abstrato e se imbuí de efeitos concretos.

Em breves linhas, calha citar a doutrina do renomado administrativista Hely Lopes Meirelles (Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção e Habeas Data. 12ª. ed., São Paulo: RT, 1989, p. 17), o qual pontifica com clareza solar sobre os atos administrativos normativos de efeitos concretos, *in verbis*:

(...) Os atos de efeitos concretos são espécies jurídicas, **que tendo objeto determinado e destinatários certos**, não veiculam, em seu conteúdo, normas que disciplinem relações jurídicas em abstrato.

Exemplos de leis e decretos de efeitos concretos: “entendem-se aqueles que trazem em si mesmos o resultado específico pretendido, tais como as leis que aprovam planos de urbanização, as que fixam limites territoriais, as que criam municípios ou desmembram distritos, as que concedem isenções fiscais; as que proíbem atividades ou condutas individuais; os decretos que desapropriam bens, os que fixam tarifas, os que fazem nomeações e outros dessa espécie.

Tais leis ou decretos nada têm de normativos; são atos de efeitos concretos, revestindo a forma imprópria de lei ou decreto, por exigências administrativas.

**Não contêm mandamentos genéricos, nem apresentam qualquer regra abstrata de conduta;** atuam concreta e imediatamente como qualquer ato administrativo de efeitos individuais e específicos, razão pela qual se expõem ao ataque pelo mandado de segurança. (Destacou-se)

Desse modo, considerando que a IN SLT nº 01/01 se destina às empresas mineradoras e possui objeto determinado de especificar suas etapas produtivas e enumerar produtos considerados intermediários, torna-se patente que ela é um ato normativo de efeitos concretos.

E se a sua interpretação de “produto intermediário” engendrou legítima expectativa e confiança ao contribuinte, que se socorreu dela, em seu planejamento tributário elisivo, é incoerente e de extrema má-fé pretender a retroação de seus efeitos

jurídicos para solapar, contraditoriamente, o direito de creditamento, que a própria Administração Pública Estadual havia permitido.

Portanto, há aqui um conflito aparente de normas, visto que a Lei nº 9.784/99 (art. 2º, parágrafo único, inciso XIII), que cuida do processo administrativo federal, combinada com a Lei mineira nº 14.182/02 (art. 3º e art. 5º, inciso III), que cuida do processo administrativo estadual, contrastam com a IN SUTRI nº 02/13 (art. 6º).

Máxime se faz a aplicação do critério hierárquico e da prevalência da norma-princípio sobre a norma-regra, como meio de solução do conflito de normas, logo, a norma-princípio da boa-fé objetiva expressa padrão ético direcionado aos administrados, mormente na aplicação derivada da teoria da “*venire contra factum proprium*”.

Segundo o art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/99, a interpretação da norma jurídica deve atingir o fim público a que se destina, sendo vedada a aplicação retroativa de nova interpretação contrária à anterior, logo, essa norma é simples derivação do princípio da boa-fé objetiva, como será visto alhures.

Embora a lei mineira do processo administrativo estadual não trate especificamente dessa vertente de aplicação da boa-fé objetiva, no seu art. 3º e art. 5º, inciso III, acolhe o princípio da boa-fé objetiva, dentro do contraditório e da ampla defesa assegurados a todo processo administrativo mineiro.

Há de se ressaltar, portanto, que os produtos enumerados, taxativamente, como “produtos intermediários”, pela IN SLT nº 01/01, devem ser considerados como legítimos para a apropriação de crédito financeiro, para o ano fiscal de 2012, uma vez que motivaram o planejamento elisivo da Autuada, logo, representa “quebra de confiança” perpetrada pela administração tributária, glosar créditos apropriados da aludida lista de produtos por mera retroação de efeitos de nova instrução normativa contrária à anterior.

Dentre esses itens, encontra-se o “**manto (correia transportadora)**” e como foi amplamente vergastado supra, aqui se analisa o todo e, não, as partes e peças que a compõem, logo, excluem-se as exigências fiscais relativas à “**tira acabamento correia transportadora**” *in verbis*:

IN SLT nº 01/01

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

Art. 2º Para efeitos de crédito no imposto, **considera-se produto intermediário**, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, **manto (correia transportadora)**, chapa de desgaste, óleo

diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento. (grifou-se)

Nesse sentido, calha suplantar a ideia da vertente da *venire contra factum proprium*, mediante a colação dos escólios doutrinários da jurista Judith Martins Costa, doutora em direito pela USP (Diretrizes Teóricas do Novo Código Civil Brasileiro; São Paulo: Saraiva, 2002; pgs.214 a 216), *in verbis*:

(...) Ao operar negativamente, de forma a impedir ou a sancionar condutas contraditórias, a boa-fé é reconduzida à máxima que proíbe *venire contra factum proprium*. (...) **O princípio atua em todos os “ramos” do Direito**, tendo suas raízes no direito romano, que, sistematizado no direito intermédio, deu causa ao brocardo *adversus factum suum quis venire non potest*.

Trata-se de uma regra de fundo conteúdo ético que, por refletir princípio geral, independe de recepção legislativa, verificando-se nos mais diversos ordenamentos como uma **vedação genérica à deslealdade**. Na proibição do *venire* incorre quem exerce posição jurídica em contradição com o comportamento exercido anteriormente, verificando-se a ocorrência de dois comportamentos de uma mesma pessoa, diferidos no tempo, sendo o primeiro (*o factum proprium*) contrariado pelo segundo.

(...) Esse breve delineamento conceitual explica a razão pela qual o *venire* tem tido progressiva aceitação nos Tribunais. (...)

Também pela invocação ao *venire* a Administração Pública viu limitada a pretensão de exigir a devolução de vencimentos pagos a servidor durante o período de concessão de licença remunerada, a qual, constatou-se posteriormente, havia sido equivocadamente concedida, em outra hipótese tendo sido a boa-fé o limite que impediu a revisão de contrato que já fora alvo de transação, em anterior oportunidade.” (grifou-se)

Da mesma forma, a 2ª Turma do STJ já aplicou a vertente da *venire contra factum proprium*, em matéria tributária, no REsp 1516961/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 22/03/16, embora o conteúdo dessa decisão não aproveite ao que se debate nesse PTA, cabe salientar o trecho que discorre sobre a aplicação da *venire*, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO - IPI. RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DE INDÉBITO RECONHECIDO EM SENTENÇA DECLARATÓRIA. POSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 461 DO STJ. VIOLAÇÃO À COISA JULGADA E

NECESSIDADE DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DISTINTAS PARA O INDUSTRIAL E O PRESTADOR DO SERVIÇO DE INSTALAÇÃO. VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM. FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO IMPUGNADO. SÚMULA Nº 283 DO STF. REVOLVIMENTO DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA Nº 7 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 166 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. SEGURANÇA CONCEDIDA PARA IMPULSIONAR O PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE.

1. AUSÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC, TENDO EM VISTA QUE O ACÓRDÃO RECORRIDO DECIDIU A LIDE DE FORMA CLARA E FUNDAMENTADA NA MEDIDA EXATA PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA, ABORDANDO OS PONTOS ESSENCIAIS À SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO. HOUE, INCLUSIVE, EXPRESSA MANIFESTAÇÃO QUANTO AO ART. 100 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E À POSSIBILIDADE DE EXECUÇÃO NA VIA ADMINISTRATIVA DO DIREITO RECONHECIDO EM SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO.

2. O ENTENDIMENTO PACÍFICO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, INCLUSIVE JÁ SUMULADO (SÚMULA Nº 461 DO STJ), É NO SENTIDO DE QUE "O CONTRIBUINTE PODE OPTAR POR RECEBER, POR MEIO DE PRECATÓRIO OU POR COMPENSAÇÃO, O INDÉBITO TRIBUTÁRIO CERTIFICADO POR SENTENÇA DECLARATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO". COM EFEITO, A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA POSSIBILITA A RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DE VALORES PAGOS A MAIOR A TÍTULO DE TRIBUTOS, CONFORME SE VERIFICA DOS ART. 66 DA LEI Nº 8.383/1991 E 74 DA LEI Nº 9.430/1996.

3. DA ANÁLISE DAS RAZÕES DO RECURSO ESPECIAL, VERIFICA-SE QUE A RECORRENTE NÃO IMPUGNOU O FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO QUE CLASSIFICOU COMO "ARGUMENTO QUE CONFIGURA MÁ-FÉ" O ARRAZOADO FAZENDÁRIO RELATIVO À NECESSIDADE DE EXPEDIÇÃO DE NOTA FISCAL PRÓPRIA PELOS ESTABELECIMENTOS PRESTADORES DO SERVIÇO DE INSTALAÇÃO (PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS E ARTS. 46 E 127 DO CTN), TENDO EM VISTA QUE AS NOTAS FISCAIS ERAM EMITIDAS CONFORME O ENTENDIMENTO DO FISCO À ÉPOCA, QUE COMPREENDIA A INSTALAÇÃO COMO ETAPA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DOS ELEVADORES. EM OUTRAS PALAVRAS, O TRIBUNAL A QUO RECHAÇOU O ARGUMENTO POR CONFIGURAR VERDADEIRO VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM, PORQUE NA AÇÃO TRANSITADA EM JULGADA A FAZENDA NACIONAL TERIA DEFENDIDO O ENTENDIMENTO DE NOTA FISCAL ÚNICA INCLUINDO O SERVIÇO DE INSTALAÇÃO. DESSA FORMA, NÃO É POSSÍVEL CONHECER DO RECURSO ESPECIAL NO PONTO, SEJA PORQUE A RECORRENTE NÃO IMPUGNOU O SUPRACITADO FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO, ATRAINDO, ASSIM, O ÓBICE DA SÚMULA Nº 283 DO STF (É INADMISSÍVEL O RECURSO EXTRAORDINÁRIO, QUANDO A DECISÃO RECORRIDA ASSENTA EM

MAIS DE UM FUNDAMENTO E O RECURSO NÃO ABRANGE TODOS ELES), SEJA PORQUE SOMENTE SERIA POSSÍVEL INFIRMAR O ACÓRDÃO RECORRIDO NESSE PARTICULAR ATRAVÉS DO REVOLVIMENTO DO TÍTULO JUDICIAL TRANSITADO EM JULGADO NA AÇÃO DE CONHECIMENTO, MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA, O QUE É VEDADO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL EM RAZÃO DO ÓBICE DA SÚMULA Nº 7 DESTA CORTE (A PRETENSÃO DE SIMPLES REEXAME DE PROVAS NÃO ENSEJA RECURSO ESPECIAL).

4. AO QUE SE DEPREENDE DO ACÓRDÃO RECORRIDO, NÃO HOUE MANIFESTAÇÃO CONCLUSIVA SOBRE A OBEDIÊNCIA OU NÃO AO REQUISITO DO ART. 166 DO CTN PARA FINS DE RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DO INDÉBITO, O QUE HOUE FOI A DECLARAÇÃO DO DIREITO DE REGULARIZAÇÃO E COMPLEMENTAÇÃO DE EVENTUAL VÍCIO FORMAL CONSTATADO NAS AUTORIZAÇÕES EMITIDAS PELOS ADQUIRENTES DOS ELEVADORES PARA POSSIBILITAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO PELA IMPETRANTE, SOBRETUDO PORQUE O MÉRITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO AINDA NÃO HAVIA SIDO ENFRENTADO PELA SECRETARIA DE RECEITA FEDERAL QUE INDEFERIRA O PLEITO DA CONTRIBUINTE POR ENTENDÊ-LO INCABÍVEL NA SEARA ADMINISTRATIVA. PORTANTO, A ORDEM CONCEDIDA NO PRESENTE MANDADO DE SEGURANÇA NÃO RECONHECEU A EFETIVA COMPROVAÇÃO DO REQUISITO DO ART. 166 DO CTN PARA FINS DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO, NEM RECONHECEU COMO CORRETO O PERCENTUAL DE 30% DO VALOR DA NOTA FISCAL COMO SENDO AQUELE RELATIVO AO SERVIÇO DE INSTALAÇÃO, SOBRE O QUAL NÃO SERIA DEVIDA INCIDÊNCIA DE IPI. ANTES, O MANDAMUS FOI CONCEDIDO APENAS PARA IMPULSIONAR O PROCESSO ADMINISTRATIVO, RECONHECENDO O DIREITO LÍQUIDO E CERTO À ANÁLISE ADMINISTRATIVA PROFUNDA SOBRE O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO FORMULADO PELA IMPETRANTE, DE FORMA QUE A ANÁLISE DE OFENSA AO ART. 166 DO CTN FOI POSTERGADA PARA O ÂMBITO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO CUJO MÉRITO DEVERÁ SER ANALISADO, OCASIÃO EM QUE SERÃO APURADOS OS VALORES DA RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE, NAQUILO EM QUE EFETIVAMENTE COMPROVADO, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR, NESSE MOMENTO, EM OFENSA AOS ARTS. 166 DO CTN, E NEM AO ART. 1º DA LEI Nº 12.016/2009.

5. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, NÃO PROVIDO.” (SEM DESTAQUES NO ORIGINAL)

No que tange aos demais produtos classificados pela Fiscalização Fazendária, como produtos de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento, *data maxima venia*, entendo, o “rotor”, “tubo de condução” e “lâmina componente ou raspador de correia”, como “produtos intermediários”.

Inicialmente, o rotor seria parte ou peça de reposição do produto “bomba água/polpa/rejeito”, enquanto o tubo de condução seria utilizado no tratamento e transporte de água/lama/polpa, dependendo do local de instalação, logo, como o

sistema de dutos e canalização de água, é um sistema fechado, isto é, a “água contaminada por impurezas” e a “lama”, que saem do processo de beneficiamento do minério, passam por um tratamento, antes de retornarem à barragem; é imprescindível à reutilização dessa mesma água tratada no processo produtivo de mineração.

E, se toda a água utilizada no processo produtivo de mineração é extraída das bombas flutuantes da barragem, como é um sistema de reaproveitamento e recirculação da água, *concessa venia*, o **rotor** e o **tubo de condução** somente seriam “bens alheios à atividade do estabelecimento”, se o sistema fosse aberto, porque aí, sim, dependeria sempre da captação de água nova, que não se confundiria com a lama e a “água impura”, as quais seriam descartadas em outro ponto do parque industrial da atuada.

Nessa toada, em um sistema fechado de recirculação de água, a separação dos rejeitos e da lama não pode ser individualizada para se afirmar que não participam diretamente da atividade principal de beneficiamento do minério, até mesmo porque para serem consideradas alheias, se hipoteticamente fossem eliminadas, não poderiam interferir no sistema de uso da água para a mineração. O que não é o caso, pois contaminariam a água da barragem.

Por derradeiro, quanto ao produto da “**lâmina componente ou raspador de correia**”, essa peça seria utilizada em diversos pontos da correia transportadora que tem a função de limpar a manta da correia, porém, a meu ver, integra a correia transportadora, que tem a finalidade de movimentar o minério, o que se inclui no conceito de “**produto intermediário**”, consoante o art. 1º da IN SLT nº 01/01 e a linha interpretativa de enfoque do bem como um todo.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 87/107 e, ainda, para reconhecer a decadência do direito de lançar do Fisco Mineiro, quanto ao período anterior a 15/12/10, tão somente no que se relaciona aos itens “1” e “2.1” do Auto de Infração, bem como para excluir as exigências fiscais relativas aos itens: “**rotor, tubo de condução, lâmina componente raspador de correia, placa componente de britador e tira acabamento correia transportadora**”, pelos fatos e fundamentos jurídicos expendidos no corpo desse voto.

Sala das Sessões, 18 de julho de 2017.

**Erick de Paula Carmo**  
Conselheiro