

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.574/17/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000639490-14
Impugnação: 40.010143069-48
Impugnante: Vale S.A.
IE: 461024161.52-57
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 objeto do lançamento (ocorridos no exercício de 2012).

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100%, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência. Entretanto, deve ser excluída a majoração da referida Multa Isolada, em virtude de revogação do item 1 do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53 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 utilizada em áreas não integrantes do processo de produção. Infração lastreada nos termos do art. 66, inciso III, § 4º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100%, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência. Entretanto, deve ser excluída a majoração da referida Multa Isolada, em virtude de revogação do item 1 do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53 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 - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO

ESTABELECIMENTO/MATERIAL DE USO E CONSUMO - CIAP. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no livro CIAP, relativos a bens classificados como alheios à atividade ou como materiais de uso e consumo do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100%, com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência. Entretanto, deve ser excluída a majoração da referida Multa Isolada, em virtude de revogação do item 1 do § 5º e dos § § 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

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

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2012, face à constatação das seguintes irregularidades:

- 1.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo;
- 2.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de energia elétrica consumida fora do processo de beneficiamento primário do minério (fora do processo produtivo);
- 3.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a bens e mercadorias lançadas no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento e de materiais de uso e consumo.
- 4.** Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, relativo às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

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 100% (cem por cento), 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. 50/85, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 161/197.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 200/260, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, quanto ao mérito, pela procedência do lançamento.

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. 84/85), com os seguintes objetivos:

- a) verificar qual a função e uso dos bens constantes do Anexo 1 do Auto de Infração, de forma a apurar os elementos necessários à sua classificação como insumos;
- b) verificar a integração e função dos equipamentos alimentados com a energia elétrica constante do Anexo 2 na atividade do estabelecimento;
- c) verificar a integração e função dos equipamentos constantes do Anexo 3 na atividade do estabelecimento;
- d) verificar se o Fisco, em relação à energia elétrica, levou em consideração os valores já estornados pelo estabelecimento autuado (4% - quatro por cento do ICMS incidente nas aquisições de energia consumida em áreas alheias à sua atividade produtiva).

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

Quanto ao primeiro item (“a”), a utilização e a função dos bens autuados, caracterizados como materiais de uso e consumo, estão devidamente informadas no Anexo 1A do Auto de Infração (CD – fls. 42).

Relativamente ao segundo item (“b”), há que se destacar que o Fisco restringiu a glosa dos créditos relativos à energia elétrica não consumida nas fases de extração, movimentação interna e de beneficiamento primário do minério, ou seja, conforme demonstrados no Anexo 2-A do AI (fls. 23/34), foram mantidos os créditos da energia elétrica consumida nas fases retromencionadas (extração, movimentação interna e beneficiamento primário do minério), que compõem o processo produtivo das mineradoras.

Quanto ao penúltimo item (“c”), o trabalho fiscal considerou os itens relacionados no Anexo 3 como:

- ativo permanente alheio: por não guardar nenhuma relação direta com o produto a ser industrializado (minério);

– uso e consumo: por se tratar de instrumentos, utensílios, parte e peças de manutenção de máquinas e equipamentos o estabelecimento.

Por fim, no tocante à energia elétrica, os valores estornados pela Contribuinte em seu livro Registro de Apuração do ICMS foram deduzidos pelo Fisco para fins de apuração da glosa dos créditos, conforme demonstrado no Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 21), coluna “Estorno do LRAICMS”.

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

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.

Do Mérito

Da Arguição de Decadência do Direito da Fazenda Pública de Desqualificar Bens do Ativo Permanente:

Referindo-se à irregularidade nº 3 do Auto de Infração, a Impugnante salienta que o motivo para a glosa dos créditos foi o fato de o Fisco considerar que os bens relacionados no Anexo 3 (CD – fls. 42) não se enquadrariam no conceito de ativo imobilizado, por se tratar de bens alheios à atividade do estabelecimento ou materiais de uso e consumo.

Porém, a seu ver, *“ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento para o estorno do crédito do imposto e respectiva constituição do crédito tributário no que toca às entradas realizadas até o ano de 2010”*, nos termos previstos no art. 173, inciso I do CTN.

Conclui, dessa forma, que seria *“inválido o lançamento na parte em que estorna créditos de ICMS fundado na reclassificação de bens do ativo imobilizado que deram entrada até o fim do ano de 2010, pois tendo a Impugnante sido notificada do lançamento em **30/12/16**, restou configurada a decadência no dia 1º de janeiro de 2016, quando transcorridos cinco anos contados do dia 1º de janeiro de 2011”*.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco ocorreu dentro do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, pois se restringiu às parcelas apropriadas a partir de janeiro de 2012.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, conforme determina a norma legal prevista no art. 20, § 5º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, equivalente à expressa no art. 66, § 3º, inciso I do RICMS/02, os créditos relativos a bens do ativo imobilizado, escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), devem ser apropriados em 48 (quarenta e oito) parcelas sucessivas, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês:

Lei Complementar nº 87/96:

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

[...]

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento.

(Destacou-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:

[...]

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento será realizado nos seguintes termos:

Efeitos de 1º/12/2011 a 20/12/2013

“§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:”

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011

“§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:”

I - a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, independentemente do início de sua utilização na atividade operacional do contribuinte;

Efeitos de 1º/05/2013 a 20/12/2013

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

Efeitos de 15/12/2002 a 30/04/2013

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

(Destacou-se).

Por outro lado, por questão óbvia, o Fisco somente pode glosar créditos quando estes são apropriados, uma vez que, inexistindo o aproveitamento do crédito, inexistente, por consequência, qualquer hipótese de estorno.

Assim, o prazo decadencial para que a glosa possa ser efetivada, relativa a créditos de bens do imobilizado, deve ser contado tomando como parâmetro o período em que ocorreu a apropriação de cada uma das 48 (quarenta e oito) parcelas, mediante lançamento na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), de cada mês.

Ora, conforme demonstrado no Anexo 3 do Auto de Infração e nos exemplos abaixo, independentemente da data de entrada do bem no estabelecimento autuado, o Fisco não estornou qualquer parcela do exercício de 2010 ou de exercícios anteriores. As parcelas glosadas referem-se, exclusivamente, àquelas apropriadas a partir de janeiro de 2012.

DATA ENTRADA	NOTA FISCAL	DESCRIÇÃO DO BEM	ENTRADA (Crédito passível de apropriação)	2012												TOTAL	
				JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ		
22/02/08	000415	SISTEMA DE DESPOEIRAMENTO P USINA DE PELOTIZAÇÃO	76,02	1,58													1,58
14/03/08	000391	SISTEMA DE DESPOEIRAMENTO PARA USINA PELOTIZAÇÃO MINA FABRICA COMPREENDENDO DUTOS	2.052,07	42,75	42,75												85,50
05/04/08	000459	SISTEMA DE DESPOEIRAMENTO P/ USINA MINA FABRICA 1 COMPREENDENDO FLA	92,88	1,94	1,94	1,94											5,82

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação a essas parcelas (apropriadas a partir de janeiro de 2012), a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/13, findando-se somente em 31/12/17.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 29/11/16 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 30/12/16 (fls. 12), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento relativo à glosa dos créditos em apreço.

Esse entendimento é corroborado pela decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.164/13/1ª, dentre outros deste E. Conselho no mesmo sentido, que abordou a matéria da seguinte forma:

ACÓRDÃO Nº 21.164/13/1ª

“... NUMA PRIMEIRA VERTENTE, PLEITEIA A AUTUADA QUE SEJA CONSIDERADO DECAÍDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, RELATIVO AO PERÍODO DE 01/01/06 A 24/08/06, SENDO APLICÁVEL O DISPOSTO NO § 4º DO ART. 150 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN.

CONFORME ESTABELECE O MENCIONADO DISPOSITIVO, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, SERÁ ELE DE 5 (CINCO) ANOS CONTADOS DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, E EXPIRADO ESSE PRAZO SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA TENHA SE PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

CONSTITUI REGRA GERAL, NO ENTANTO, QUE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO APLICA-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS E A FORMA DE CONTAGEM FIXADA NO ART. 173, INCISO I DO CTN.

[...]

DESSA FORMA, O PRAZO PARA A FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL CONSTITUIR **O CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO EXERCÍCIO DE 2006 SOMENTE SE EXPIROU EM 31/12/11**, NOS TERMOS DO INCISO I DO MENCIONADO ART. 173, NÃO OCORRENDO A DECADÊNCIA RELATIVAMENTE AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO, UMA VEZ QUE **A AUTUADA FOI REGULARMENTE INTIMADA DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/08/11**.

AINDA SOBRE O TEMA DECADÊNCIA, ARGUI A AUTUADA QUE O DIREITO DO FISCO EXAMINAR AS AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO OCORRIDAS NO PERÍODO DE 2002 A 2005 JÁ ESTARIA FULMINADO PELO INSTITUTO, NÃO SENDO POSSÍVEL O LANÇAMENTO DOS VALORES SUPOSTAMENTE DEVIDOS, EM DECORRÊNCIA DE AQUISIÇÕES OCORRIDAS NO REFERIDO PERÍODO, POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO, CUJA CIÊNCIA OCORREU EM AGOSTO DE 2011.

[...]

ENTRETANTO, **A ALEGAÇÃO PRELIMINAR DA AUTUADA NÃO MERECE PROSPERAR**, HAJA VISTA OS ARGUMENTOS EXPENDIDOS A SEGUIR.

A GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS EM QUESTÃO RECAIU EXCLUSIVAMENTE SOBRE O SALDO DE ICMS EXISTENTE EM JANEIRO DE 2006, RELACIONADO A BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, ESCRITURADOS NO CIAP ENTRE FEVEREIRO DE 2002 E DEZEMBRO DE 2005 (FLS. 787/883), QUE SE ENCONTRAM RELACIONADOS NO DEMONSTRATIVO DE FLS. 459/466 E CUJAS CÓPIAS DAS NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO ENCONTRAM-SE ACOSTADAS ÀS FLS. 467/762.

PORTANTO TAL SALDO CREDOR, INDEVIDAMENTE, PRODUZIU EFEITOS NA CONTA GRÁFICA DA CONTRIBUINTE A PARTIR DE 2006, EXERCÍCIO NÃO ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA, CONFORME ACIMA EXPLANADO...”

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Rejeita-se portanto, a arguição da Impugnante, pois, conforme acima exposto, a glosa dos créditos efetivada pelo Fisco se restringiu às parcelas apropriadas no decorrer do exercício de 2012, período este não atingido pelo prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN.

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

A Irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

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 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

Os materiais considerados de uso e consumo estão listados na planilha acostada às fls. 17/19 – frente e verso (Anexo I, em meio físico), bem como nos Anexos “1A – Analítico” e “1 – Sintético”, que se encontram inseridos na mídia eletrônica anexada às fls. 42, onde constam as seguintes informações, dentre outras:

- número da nota fiscal de aquisição;
- identificação (descrição) de cada produto;
- função do produto;
- tratando-se de partes e peças, consta, ainda, a informação se estas entram ou não em contato como o minério nas diversas etapas do processo de mineração, se exercem atuação particularizada, essencial e específica nesse processo, exaurindo-se em função do contato e da ação exercida, o equipamento em que são aplicadas e a função do referido equipamento.

O art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que revogou a Instrução Normativa SLT nº 01/01, define o processo produtivo das empresas que exploram a mineração, como é o caso do estabelecimento autuado, da seguinte forma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 3º Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem.

(Destacou-se).

Esclareça-se, por oportuno, que a IN nº 01/14 apenas 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 modificou os critérios utilizados pelo Fisco no presente lançamento, 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. 3º da IN SUTRI nº 01/14, 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.

Como já afirmado, o dispositivo legal supracitado (art. 3º da IN SUTRI nº 01/14) 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 nº 01/86 define como produto intermediário aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é 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.

Corroborar 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 EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.”

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Como exceção à última regra, a Instrução Normativa em apreço esclarece que são considerados “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.

Como já afirmado, 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 esgotamento

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.

Conforme observação acima, 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 estão descritos nas Instruções Normativas retromencionadas.

No caso do presente processo, os produtos objeto da autuação não atendem aos pressupostos legais, sendo caracterizados como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente.

Com efeito, no desenvolvimento dos trabalhos, o Fisco atentou detalhadamente para a legislação pertinente, em especial para as Instruções Normativas SUTRI n^{os} 01/14 e 01/86, para fins de levantamento dos produtos que se enquadravam no conceito de produtos intermediários, com direito a créditos do ICMS, e, por exclusão, daqueles caracterizados como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente (art. 70, inciso III do RICMS/02).

Tanto é assim que não se verifica no Auto de Infração estorno de créditos de produtos tais como: bits, brocas, hastes, explosivos, 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.

Conforme demonstrado no Anexo I do Auto de Infração, bem como na planilha-resumo anexada ao parecer da Assessoria do CC/MG, excluídas as repetições de uma mesma mercadoria em duas ou mais notas fiscais, verifica-se que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco centrou-se, basicamente, nos seguintes produtos:

→ “Aglomerante” (“Polímero Função Aglomerante”):

Aplicado sobre o minério a ser transportado, tendo como função evitar a dispersão do minério no transporte.

→ “Cimento Vulcanizante” e “Grampo para Emendar Correias”:

Utilizados na manutenção da manta dos transportadores de correias.

→ “Óleo Lubrificante”:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como o próprio nome indica, trata-se de produto destinado à lubrificação de equipamentos em geral.

→ “Tire CAT 775”:

Trata-se de pneus para veículos.

→ “Alinhador Componente” (parte/peça):

Tem como função o alinhamento de correias transportadoras (transportadores de correias).

→ “Anel Componente” (parte/peça):

Material de vedação, utilizado em tubulações.

→ “Revestimento Componente Aplicação Bomba Centrífuga”, “Revestimento Componente Aplicação Bomba” e “Revestimento Componente Material Latão Subaplicação Conjunto da Carcaça Principal” (partes/peças):

Utilizados na proteção da carcaça de bombas.

→ “Caixa Componente Tipo Gaxeta Material Ferro Fundido Aplicação Bomba Polpa”, “Partes e Peças Bomba Nome do Item Lâmina Aplicação Recarregador Material Pendência Técnica”, “Partes e Peças Bomba Nome do Item Cunha Aplicação Equipamento Svedala Material Pendência Técnica” e “Partes e Peças Bomba Nome do item Lâmina Aplicação Retomadora Material Pendência Técnica” (partes/peças):

Materiais utilizados na manutenção de bombas diversas.

→ “Proteção Componente Subaplicação Contra Peso do Conjunto Aplicação Contra Peso Britador” (parte/peça):

Material empregado na manutenção de britadores.

→ “Tubo Condução Metálico Construção S/Costura”, “Tubo Condução Metálico Construção C/Costura” e “Tubo Condução Aço Carbono Norma Material ASTM A106” (partes/peças):

Partes integrantes da tubulação de condução de polpa/rejeitos/água.

→ “Partes e Peças Equipamentos Diversos Nome do item Cunha Aplicação Escavadeira” (partes/peças):

Parte/peça de vedação.

→ “Raspador Correia Transportadora Tipo Retorno”, “Lâmina Componente Tipo Raspagem Aplicação Raspador Secundário”, “Lâmina Componente Tipo Raspagem Transportador Corfal”, “Raspador Componente Interno Material Aço Carbono”, “Lâmina Raspadora Poliuretano”, “Lâmina Raspadora Material Borracha Sintética”, “Lâmina P/Correia Transportadora Material Poliuretano P”, “Lâmina Raspadora Material Poliuretano”, “Lâmina Componente Tipo Diagonal Aplicação Raspador Correia Transportadora”, “Raspador

Componente Tipo Rotativo Aplicação Tambor Pelotamento”, “Partes e Peças Equipamentos Diversos Nome do item Ponta Aplicação Raspador Primário Secundário”, “Lâmina Componente Material Superpoliuretano Aplicação Limpador Correia”, “Raspador Construção Secundário” e “Raspador Componente Tipo Secundário” (partes/peças):

Material utilizado para limpeza da manta dos transportadores de correias (limpeza da correia).

→ “Válvula Borboleta Acionamento C/Caixa”, “Tampa Componente Tipo Cega” e “Corpo Componente Tipo União Material Borracha Natural Subaplicação Acoplamento Flexível” (partes/peças):

Materiais empregados na manutenção de equipamentos diversos.

Como visto, 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, não se enquadrando, pois, no conceito de produtos intermediários.

O cimento vulcanizante e o grampo para emendar correias são utilizados na manutenção da manta das correias, enquanto que o “Alinhador Componente” tem como função o alinhamento desses transportadores, sendo caracterizados como materiais de uso e consumo.

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.

Por outro lado, os pneus (“Tire CAT 775”) têm como função suportar carga, amortecer impacto, rodar, transmitir esforços do motor ao solo, não havendo assim, nenhuma atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção.

Não se pode negar a necessidade dos lubrificantes na manutenção dos equipamentos do estabelecimento, assim como dos pneus dos veículos, mas isso não é condição suficiente para caracterizá-los como produtos intermediários.

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

“APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.185.587-3/00 - COMARCA DE UBERLÂNDIA - APELANTE: (...) APELADO: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS EMENTA: ICMS - CRÉDITO - APROVEITAMENTO INDEVIDO - USO E CONSUMO. A EMPRESA QUE, NÃO EXERCENDO COMO ATIVIDADE ECONÔMICA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

DE TRANSPORTE, ADQUIRE PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE PARA EMPREGO EM SUA FROTA PRÓPRIA DE VEÍCULOS TRANSPORTADORES, NÃO PODE APROVEITAR COMO CRÉDITO O ICMS PAGO NAQUELA OPERAÇÃO, POIS COMO CONSUMIDORA FINAL FOI QUE ADQUIRIU AQUELAS MERCADORIAS. (...) AO ADQUIRIR PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE PARA EMPREGO EM SUA FROTA PRÓPRIA DE VEÍCULOS TRANSPORTADORES, FÊ-LO A APELANTE COMO CONSUMIDORA FINAL, E NÃO COMO PRESTADORA DE SERVIÇO DETRANSPORTE, ATIVIDADE ECONÔMICA QUE NÃO EXERCE, NEM TAMPOUCO FIGURA NO ROL DOS SEUS OBJETIVOS SOCIETÁRIOS. COM INTEIRA PERTINÊNCIA E ACERTO LÊ-SE NO RELATÓRIO SUBSCRITO PELO AFTE ADEMAR INÁCIO DA SILVA, POR CÓPIA ACOSTADO AOS AUTOS, FLS.156/163-TJ. "SEGUNDO CONSTA DA RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS, SÃO PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES PARA EMPREGO EM SUA FROTA DE VEÍCULOS. COMO A EMPRESA, AO EFETUAR O TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS A TERCEIROS, O FAZ EM SEU PRÓPRIO NOME, NÃO SE PODE ADMITIR A EXISTÊNCIA FORMAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ESTA SÓ SE CARACTERIZA EM RELAÇÃO A TERCEIROS. A PRESTAÇÃO VINCULA-SE A UM CONTRATO, AINDA QUE INFORMAL, PRESUMINDO SEMPRE UMA RELAÇÃO BIPOLAR. NINGUÉM PRESTA SERVIÇO PARA SI PRÓPRIO. ASSIM, QUANDO A AUTUADA TRANSPORTA AS MERCADORIAS QUE VENDE EM VEÍCULOS SEUS, NÃO NASCE A FIGURA DA PRESTAÇÃO. O FATO DE POSSUIR FROTA PRÓPRIA PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS SOB CLÁUSULA CIF NÃO A TRANSFORMA EM EMPRESA TRANSPORTADORA. OS VEÍCULOS SÃO BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AS MERCADORIAS ENTRADAS PARA CONSUMO NESSE TRANSPORTE, OU MANUTENÇÃO DOS VEÍCULOS, AFIGURAM-SE DE USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, NÃO ENSEJANDO, IPSO FACTO, SUAS ENTRADAS, CRÉDITO DE ICMS. APENAS AS EMPRESAS TRANSPORTADORAS, E COMO TAL INSCRITAS, PODEM SE CREDITAR DO TRIBUTO PAGO NA AQUISIÇÃO DESSES INSUMOS E TÃO SÓ NA PROPORÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

No mesmo sentido o Supremo Tribunal Federal – STF:

AG-361024 / RJ RELATOR MIN. NELSON JOBIM DJ, 19/11/2001. JULGAMENTO 21/08/2001 O STF FIXOU ORIENTAÇÃO: "IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - PRINCÍPIO DA NÃO-

CUMULATIVIDADE - OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA A AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL PARA A MANUTENÇÃO." (RE 195.894, MARCO AURÉLIO, DJ, 16/02/01); "TRIBUTÁRIO. PRETENDIDO CRÉDITO RELATIVO AO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA EM ESTABELECIMENTO COMERCIAL. DESCABIMENTO. "NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTE, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO" (ART. 31, INCISO II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88). SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO. "(RE 200168, ILMAR, DJ, 22/11/96). O ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO DIVERGIU. ESTÁ NA EMENTA: "NÃO HÁ OFENSA AO PRINCÍPIO DA CUMULATIVIDADE SE O BEM TRIBUTADO É CONSUMIDO NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO, NÃO SE DESTINANDO À COMERCIALIZAÇÃO OU À UTILIZAÇÃO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE NOVOS BENS. A APLICAÇÃO DA COMPENSAÇÃO PREVISTA NO ART. 155, § 2º, INCISO I, DA CF PRESSUPÕE QUE O ICMS TENHA INCIDIDO NO MESMO BEM QUE VOLTARÁ A CIRCULAR POR FORÇA DA ATIVIDADE FIM DO AUTOR." (FLS. 72). CORRETA A DECISÃO AGRAVADA. NEGO SEGUIMENTO AO AGRAVO. PUBLIQUE-SE. BRASÍLIA, 21 DE AGOSTO DE 2001.

Os tubos de condução também não se caracterizam como produtos intermediários, pois estes têm como única função a movimentação de fluidos diversos dentro do processo tais como polpa, lama e água, não desenvolvendo, pois, atuação particularizada no processo, pois não exercem nenhuma transformação no produto (minério).

A conclusão é a mesma em relação às lâminas e raspadores dos transportadores de correias. Existem diversas variações de modelo e nomes para este produto (lâmina raspador, raspador primário, secundário, etc.), 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 o desgaste dessas peças ocorre em função do atrito e da pressão aplicada sobre a correia e não em função do contato com o minério de ferro.

Da mesma forma, o bem denominado "Proteção Componente Subaplicação Contra Peso do Conjunto Aplicação Contra Peso Britador", também é classificado como material de uso e consumo, uma vez que se trata de parte e peça utilizada na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

manutenção do britador. Não se caracteriza como produto individualizado e nem exercem atuação particularizada no processo produtivo.

O mesmo se aplica aos produtos “Revestimento Componente Aplicação Bomba Centrífuga”, “Revestimento Componente Aplicação Bomba” e “Revestimento Componente Material Latão Subaplicação Conjunto da Carcaça Principal”, utilizados na proteção da carcaça de bombas, e às partes e peças aplicadas na manutenção de bombas diversas.

De forma resumida, no caso dos autos, as partes e peças analisadas se enquadram no inciso IV da Instrução Normativa nº 01/86 (peças de reposição/manutenção), sendo consideradas como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente.

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

Há várias decisões deste E. Conselho, envolvendo estabelecimentos de mesma titularidade da empresa autuada que corroboram o entendimento de que os produtos listados no Anexo 1 do Auto de Infração (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

[...]

TRATA-SE DE ESTORNO DE CRÉDITOS DESTACADOS NAS NOTAS FISCAIS RELACIONADAS NOS ANEXOS 1 E 1A, REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO E DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, SEGUNDO A CLASSIFICAÇÃO DO FISCO.

[...]

TRATAM-SE DE PARTES E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, FERRAMENTAS, INSTRUMENTOS, UTENSÍLIOS INDUSTRIAIS, SISTEMAS HIDRÁULICOS, ELÉTRICOS, TRATAMENTO DE ÁGUA E ÓLEOS LUBRIFICANTES.

[...]

NÃO SE PODE PERDER DE VISTA QUE O CITADO DISPOSITIVO, AO ESTENDER SEU ALCANCE PARA OUTROS MATERIAIS “CONSUMIDOS NA LAVRA, NA MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL E NO BENEFICIAMENTO”, O FAZ COM A RESSALVA DE QUE DEVAM SER

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESPEITADAS AS DEFINIÇÕES CONSTANTES DA IN SLT N° 01/86, QUE POR SUA VEZ, REPITA-SE, EXCLUI DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO IMPOSTO AS PARTE E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS QUE NÃO TENHAM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO OBJETO DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU EXTRAÇÃO.

CABE DESTACAR QUE O CONTATO FÍSICO EXIGIDO PELA NORMA, NO CASO DAS EMPRESAS MINERADORAS, QUER SE REFERIR A UMA AÇÃO DO EQUIPAMENTO OU PRODUTO NA EXTRAÇÃO, BENEFICIAMENTO OU ESTOCAGEM DO MINÉRIO DE FERRO, MAS NÃO SIMPLEMENTE O CONTATO POR RECEBER PARTÍCULAS (POEIRA) OU POR TRANSITAR SIMPLEMENTE SOBRE O MINÉRIO.

[...]

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).

[...]

- **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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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...”
(DESTAQUES ACRESCIDOS).

ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

“... ITENS 1.1 DO AUTO DE INFRAÇÃO: DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A ENTRADAS DE MATERIAIS CARACTERIZADOS COMO DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO:

OS PRODUTOS QUE FORAM CONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO ENCONTRAM-SE IDENTIFICADOS NO DEMONSTRATIVO DE FLS. 124/125 (APÓS REF. CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ANEXO 1).

[...]

SÃO OS SEGUINTEs 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“TRECHO VAZIO” APÓS O MINÉRIO SER DESCARREGADO, RETIRANDO DESTA O MATERIAL INDESEJÁVEL.

REGISTRA-SE QUE A CORREIA TRANSPORTADORA PARTICIPA DE FORMA DIRETA DA PRODUÇÃO, QUANDO MOVIMENTA O MINÉRIO DE FERRO DENTRO DA ÁREA DE BENEFICIAMENTO, DE ACORDO COM O QUE DISPUNHA A IN SLT Nº 01/01, MAS A LIMPEZA DA CORREIA É UMA ATIVIDADE SECUNDÁRIA QUE, EM TESE, PODERIA SER FEITA POR UMA VASSOURA OU ESCOVA, SENDO O RASPADOR APENAS UMA “VASSOURA SOFISTICADA”.

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).

[...]

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.”

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

ACÓRDÃO Nº 4.528/15/CE

“... FEITAS ESSAS CONSIDERAÇÕES, PASSA-SE À ANÁLISE DOS PRODUTOS OBJETO DA AUTUAÇÃO, CUJAS EXIGÊNCIAS DEVEM SER RESTABELECIDAS, UMA VEZ QUE CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU COMO BENS ALHEIOS À ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO AUTUADO, ESTES POR NÃO EXERCEREM NENHUMA AÇÃO INTRÍNSECA NO PROCESSO PRODUTIVO PROPRIAMENTE DITO (AÇÃO INTRÍNSECA NA EXTRAÇÃO, NA MOVIMENTAÇÃO INTERNA, NO BENEFICIAMENTO PRIMÁRIO OU NA ESTOCAGEM DO MINÉRIO).

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...”

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Diante de todo exposto, conclui-se, como já afirmado, que os produtos objeto da presente autuação devem ser considerados materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente.

Ressalte-se que a Impugnante se equivocou ao questionar a glosa de créditos relativos ao produto “Correia Transportadora” (fls. 54), pois inexistente estorno de créditos vinculados à correia propriamente dita, mas somente de produtos utilizados em sua manutenção (cimento vulcanizante e grampo para emendar Correias) e de lâminas e raspadores de correias, cujos créditos foram glosados pelos motivos acima expostos. Inexistente, também, glosa de créditos relativos a produtos cortantes utilizados em tratores, escavadeiras, perfuratrizes e carregadeiras, como alegado pela Impugnante (fls. 55).

Por fim, resta destacar que a nota fiscal referente à aquisição de energia elétrica listada no Anexo 1 se deve ao fato de que esta, ao contrário das demais notas fiscais da mesma mercadoria, não foi lançada no registro C590 da EFD, específico para as operações em questão.

Diante disso, o Fisco glosou proporcionalmente os créditos relativos à referida nota fiscal no próprio Anexo 1 do Auto de Infração, utilizando, porém, a mesma metodologia (proporcionalmente à sua utilização fora do processo produtivo) que será analisada na irregularidade a seguir relatada, específica para os casos envolvendo a energia elétrica.

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

Entretanto, deve ser excluída a majoração da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, em virtude de revogação do item 1 do § 5º e dos §§ 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.

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 mineral - processo de mineração (vide Anexos 2 e 2A – meio físico - fls. 21 e 23/34; meio eletrônico – fls. 42).

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 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

A energia elétrica ingressada no estabelecimento autuado, não consumida nas fases de extração e de beneficiamento do minério é considerada “material de uso e consumo”, cujo crédito de ICMS é expressamente vedado pelo art. 70, inciso III do RICMS/02, *in verbis*:

“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.”

Conforme destacado no tópico anterior, de acordo com o art. 3º da IN SUTRI nº 01/14, o processo produtivo do estabelecimento autuado pode ser resumido da seguinte forma (fases do processo): extração, movimentação interna, beneficiamento (primário) e estocagem.

Orá, se a IN SUTRI nº 01/14 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 da mineração, isto é: na extração ou na fase de beneficiamento primário do minério.

Seguindo a lógica acima explicitada, o Fisco restringiu a glosa de créditos relativos à energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações fora do processo produtivo (*energia elétrica não consumida na extração, na movimentação interna desde o local de extração até o de beneficiamento ou no beneficiamento primário do minério propriamente dito*), a seguir analisadas:

a) Energia Elétrica Consumida no “Abast Água Fresca”, “Abast Água Recup”, “Circulação D’Água”, “Barragem Forquilha 1 e 2”, “Barragem Prata 1”, “Poço 2”, “Poço 3” e “Sump”:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRÉDITOS GLOSADOS DE ENERGIA ELÉTRICA - ÁREAS ATINGIDAS

DESCRIÇÃO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	INFORMAÇÃO DA IMPUGNANTE	GLOSA?
ABAST ÁGUA FRESCA	ESTAÇÃO BOMBEAMENTO ÁGUA FRESCA	CAPTAÇÃO E BOMBEAMENTO DE ÁGUA "NOVA" PARA ABASTECIMENTO DA USINA DE CONCENTRAÇÃO. A ÁGUA É BOMBEADA PRA O TANQUE BU-FW	SIM
ABAST ÁGUA RECUP	ESTAÇÃO BOMBEAMENTO ÁGUA RECUPERADA	ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA PELOS ESPESSADORES DE REJEITO E PELAS BOMBAS DE ÁGUA. ESPESSADORES DE REJEITO E SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE ÁGUA DE PROCESSO. PROMOVE A RETIRADA DE PARTE DA ÁGUA DO REJEITO DA USINA PARA DISPOSIÇÃO NAS BARRAGENS. A ÁGUA RECUPERADA É BOMBEADA PARA TANQUE PARA SER REUTILIZADA NO PROCESSO.	SIM

CRÉDITOS GLOSADOS DE ENERGIA ELÉTRICA - ÁREAS ATINGIDAS

DESCRIÇÃO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	INFORMAÇÃO DA IMPUGNANTE
CIRCULAÇÃO D'ÁGUA	INSTALAÇÕES GERAIS	ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA NO SISTEMA DE BOMBEAMENTO DA USINA DE CONCENTRAÇÃO
BARRAGEM FORQUILHA 1 E 2	ESTAÇÃO BOMBEAMENTO BARRAGEM FORQUILHA	BARRAGEM DE REJEITO PARA DEPOSIÇÃO DE LAMAS E MATERIAIS DESCARTADOS MO BENEFICIAMENTO. ESTOCAGEM DE REJEITO E REAPROVEITAMENTO DE ÁGUA DE PROCESSO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO BOMBEAMENTO DE REJEITO (BARRAGEM PRATA 1) E NO BOMBEAMENTO DE ÁGUA RECUPERADA (BARRAGEM FORQUILHA I/II)
BARRAGEM PRATA 1	ESTAÇÃO BOMBEAMENTO BARRAGEM PRATA	
POÇO 2	ESTAÇÃO BOMBEAMENTO ÁGUA FRESCA POÇO 2	REBAIXAMENTO DO LENÇOL FREÁTICO NA CAVA DA MINA
POÇO 3	ESTAÇÃO BOMBEAMENTO ÁGUA FRESCA POÇO 3	
SUMP	ESTAÇÃO BOMBEAMENTO POÇO DECANTADOR	ESTAÇÃO DE BOMBEAMENTO DO POÇO DECANTADOR, ONDE É REAPROVEITADA A ÁGUA COLETADA DA CHUIA E DISTRIBUÍDA EM DIVERSOS PONTOS DA MINA

Há que se destacar, inicialmente, que não houve estorno de créditos de energia elétrica consumida no bombeamento da polpa do minério, que tem a água como parte integrante, mas somente da energia consumida nos sistemas de captação e recuperação de água, no sentido *lato sensu*.

Como bem esclarece o Fisco, o estorno de créditos se refere à energia elétrica consumida nas 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). 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, bem como para o local onde são abastecidos os caminhões pipa que irão molhar as vias.

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, gera ou não direito a créditos do ICMS, nos termos da legislação que rege a matéria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Conclui-se, portanto, que não gera direito a créditos do ICMS a energia elétrica consumida nas áreas denominadas “Abast Água Fresca”, “Abast Água Recup”, “Circulação D’Água”, “Barragem Forquilha 1 e 2”, “Barragem Prata 1”, “Poço 2”, “Poço 3” e “Sump”, 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 do RICMS/02):

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.

(Destaques acrescidos).

b) Energia Elétrica Consumida nas Áreas “Comuns Usina Principal - Instalações Gerais”, “Habitacional - Instalações Gerais”, na “Manutenção Mecânica Mina” e na “Oficina Mecânica Central”:

CRÉDITOS GLOSADOS DE ENERGIA ELÉTRICA - ÁREAS ATINGIDAS

DESCRIÇÃO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	INFORMAÇÃO DA IMPUGNANTE	GLOSA?
COMUNS USINA PRINCIPAL	INSTALAÇÕES GERAIS	ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NA INSTALAÇÃO ADMINISTRATIVA DA USINA DE CONCENTRAÇÃO, ONDE É REALIZADO A GESTÃO, ACOMPANHAMENTO E CONTROLE DO PROCESSO PRODUTIVO NA USINA DA FÁBRICA	SIM
HABITACIONAL	INSTALAÇÕES GERAIS	INSTALAÇÕES GERAIS ADMINISTRATIVAS	SIM
MAN MEC MINA	INSTALAÇÕES GERAIS MANUTENÇÃO MECÂNICA MINA	INSTALAÇÕES DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÓVEIS DA MINA (FORA DE ESTRADA, CARREGADEIRA, ETC.)	SIM
OFICINA MECÂNICA CENTRAL	INSTALAÇÕES GERAIS OFICINA MECÂNICA CENTRAL	INSTALAÇÕES PRÓXIMAS AO ESCRITÓRIO CENTRAL, DE MECÂNICA INDUSTRIAL	SIM

Pelas mesmas razões citadas no item anterior, também não gera direito a créditos do ICMS a energia elétrica consumida em instalações administrativas (“Comuns Usina Principal” e “Habitacional”) e em oficinas de manutenção, por se tratar de áreas totalmente à parte do processo de extração, movimentação interna ou de beneficiamento do minério (linhas marginais, auxiliares, paralelas ou de apoio à produção).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 RÉCENTES 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.

[...]

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

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

c) Energia Elétrica Utilizada na Área de “Instalações Gerais - Pelotização”:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRÉDITOS GLOSADOS DE ENERGIA ELÉTRICA - ÁREAS ATINGIDAS

DESCRIÇÃO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	INFORMAÇÃO DA IMPUGNANTE	GLOSA?
INST GERAIS PELOTIZAÇÃO	INSTALAÇÕES GERAIS	ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NOS SEGUINTESEQUIPAMENTOS DAS INSTALAÇÕES DE PELOTIZAÇÃO:	SIM
		• TALHAS ELÉTRICAS - FUNÇÃO: TRANSPORTE DE PEÇAS E EQUIPAMENTOS SOBRE MONOVIA	SIM
		• BOMBA DE TRANSPORTE DE CAL - FUNÇÃO: BOMBPEAR CAL DA DESCARGA PARA O SILO	SIM
		• GERADORES VOLANTE - FUNÇÃO: FORNECER TENSÃO DE COMANDO	SIM
		• PONTE ROLANTE - FUNÇÃO: TRANSPORTE DE PEÇAS E EQUIPAMENTOS SOBRE MONOVIA	SIM
		• TRANSFORMADOR PARA TOMADAS E ILUMINAÇÃO - FUNÇÃO: ILUMINAÇÃO E TOMADAS AUXILIARES DE TODA A USINA DE PELOTIZAÇÃO	SIM

A energia elétrica, nesse caso, é consumida em talhas elétricas e pontes rolantes, que têm como função o transporte de peças e equipamentos sobre monovia; bomba de transporte de cal, utilizada para bombear cal da descarga para o silo; geradores volante, que fornecem tensão de comando e transformador para tomadas e iluminação – iluminação e tomadas auxiliares de toda a usina de pelotização.

Essas atividades não integram o processo produtivo de mineração, que se restringe à extração, movimentação interna desde o local de extração até o de beneficiamento, beneficiamento ou estocagem do minério.

Portanto, assim como no item anterior, a energia elétrica consumida nas atividades supracitadas não gera direito a créditos do ICMS, seja pela ótica da IN SLT nº 01/01 (ou IN 01/14), seja pelo prisma da norma prevista no art. 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96.

Ressalte-se que a energia elétrica consumida, exclusivamente, na iluminação da usina de pelotização, assim como em qualquer área do parque fabril, ainda que em áreas integrantes da linha central de produção, também não gera direito a créditos de ICMS.

Com efeito, em sua obra ICMS Didático, o Dr. Célio Lopes Kalume, Advogado Geral do Estado de Minas Gerais, ao analisar a expressão “consumo em processo de industrialização”, assim se posiciona:

“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. 333, inciso II, alínea “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, inciso 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, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar) **equivale a utilizados no processo industrial** (art. 31, inciso 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.”

KALUME – Célio Lopes – ICMS Didático – Editora Del Rey Ltda. – 2011 – fls. 398/400)

Vê-se, portanto, que a expressão “consumida no processo de industrialização” a que faz menção a Lei Complementar nº 87/96 (e alterações posteriores), bem como pelo art. 66, inciso III, § 4º, inciso I, alínea “b” do RICMS/02 deve ser entendida como UTILIZADA NO PROCESSO INDUSTRIAL.

Assim, no caso dos autos, somente gera direito a créditos de ICMS a entrada de energia elétrica UTILIZADA no manuseio da matéria prima (minério) na linha central de produção e nos processos de britagem, peneiramento, etc, ou seja, somente nos casos em que a energia elétrica seja utilizada como insumo energético de máquinas e equipamentos que participem diretamente do processo de obtenção do produto final.

Por consequência, não gera direito a crédito a energia elétrica consumida, exclusivamente, para fins de ILUMINAÇÃO do estabelecimento, ainda que a iluminação ocorra em setores/áreas que integrem a linha central de produção.

Corroborar esse entendimento o Acórdão nº 18.966/10/2ª, abaixo reproduzido:

ACÓRDÃO Nº 18.966/10/2ª

“A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, DURANTE O PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE SETEMBRO DE 2003 A JULHO DE 2005, APURADO MEDIANTE CONFERÊNCIA DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS, LIVROS FISCAIS, NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS, MEMÓRIAS DE CÁLCULO FORNECIDAS PELO AUTUADO E POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA, TENDO EM VISTA A PRÁTICA DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES:

[...]

4 (ITEM 1.4 DO AI) - APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO SOBRE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CONFORME DISCRIMINADO NO ANEXO 6.

[...]

QUESITO 6 (FLS. 514) – RELATIVAMENTE À ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO, INFORMAR SE FOI GLOSADA AQUELA UTILIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO DO ESTABELECIMENTO OU SE REFERE AO CONSUMO VERIFICADO NAS LINHAS MARGINAIS E/OU ALHEIAS TAIS COMO: ILUMINAÇÃO GERAL DA PLANTA; BOMBEAMENTO DE

REJEITO E TRATAMENTO DE ÁGUA; ILUMINAÇÃO DO PÁTIO DA ESTOCAGEM DE MINÉRIO PARA O CARREGAMENTO DE VAGÕES.

RESPOSTA: INFORMA QUE, EM 2003, A INSTALAÇÃO DE 'BOMBEAMENTO E DECANTAÇÃO DE LAMA' ALIMENTAVA OS CIRCUITOS DE BOMBEAMENTO DE MINÉRIO PARA AS BACIAS DE DECANTAÇÃO E TAMBÉM ALIMENTAVA AS BOMBAS DE REJEITO PARA A BARRAGEM. EM 2004, A ENERGIA ELÉTRICA DAS INSTALAÇÕES 'PSM' – PENEIRAMENTO DE MINÉRIO A SECO E 'ITMS JGD' – INSTALAÇÃO DE TRATAMENTO DE MINÉRIO A SECO – JANGADA FOI CONSUMIDA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NAS DEMAIS INSTALAÇÕES, TANTO EM 2003 COMO EM 2004, **A ENERGIA ELÉTRICA FOI CONSUMIDA EM CARGAS QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.**

[...]

IRREGULARIDADE 4 (ITEM 1.4 DO AUTO INFRAÇÃO):

TRATA ESSA IRREGULARIDADE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO SOBRE A AQUISIÇÃO DE **ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO**, CONFORME DISCRIMINADO NO ANEXO 6 (FLS. 68/76).

DENOTA-SE QUE O ESTORNO DO CRÉDITO DA ENERGIA ELÉTRICA TAMBÉM FOI FEITO DE FORMA PROPORCIONAL AOS DIVERSOS SETORES DO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA, CONFORME ESCLARECÉ AS PLANILHAS DE FLS. 70/75, CUJA PERCENTUAL DE UTILIZAÇÃO DA ENERGIA FOI FORNECIDO POR ELA, CONFORME INFORMADO NAS FLS. 214/232 DOS AUTOS.

NA IMPUGNAÇÃO, A AUTUADA ALEGA QUE O FISCO GLOSOU O CRÉDITO DO ICMS RELATIVO À ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA EM SETORES TÍPICOS DA MINERAÇÃO, TAIS COMO USINA PRINCIPAL, INSTALAÇÃO DE TRATAMENTO DE MINÉRIO, CARREGADOR DE VAGÕES, BRITAGEM E PELOTIZAÇÃO.

IMPORTANTE SALIENTAR QUE OS AGENTES FISCAIS FORMULARAM O QUESITO Nº 6 QUANTO A ESSA QUESTÃO, COM CONCLUSÃO DO PERITO NOS SEGUINTE TERMOS: "EM 2003, A INSTALAÇÃO DE "BOMBEAMENTO E DECANTAÇÃO DE LAMA" ALIMENTAVA OS CIRCUITOS DE BOMBEAMENTO DE MINÉRIO PARA AS BACIAS DE DECANTAÇÃO E TAMBÉM ALIMENTAVA AS BOMBAS DE REJEITO PARA A BARRAGEM. EM 2004, A ENERGIA ELÉTRICA DAS INSTALAÇÕES "PSM" – PENEIRAMENTO DE MINÉRIO A SECO E "ITMS JGD" – INSTALAÇÃO DE TRATAMENTO DE MINÉRIO A SECO – JANGADA FOI CONSUMIDA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NAS DEMAIS INSTALAÇÕES, TANTO EM 2003 COMO EM 2004, **A ENERGIA ELÉTRICA FOI CONSUMIDA EM CARGAS QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.**"

INFORMA, AINDA, O PERITO, QUE TODAS AS INFORMAÇÕES ENCONTRAM-SE NOS ANEXOS IIIA E IIIB DO RELATÓRIO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANALISANDO AS PLANILHAS E O RELATÓRIO DO PERITO, NÃO ASSISTE RAZÃO À IMPUGNANTE. NO EXAUSTIVO E MINUCIOSO TRABALHO DO PERITO EXPLICITADO NAS PLANILHAS IIIA E IIIB, CONSTATA-SE O ZELO QUE TEVE ESSE PROFISSIONAL EM EXAMINAR AS ÁREAS DE UTILIZAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA E SUA RELAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO DA AUTUADA.

NESSE SENTIDO, EQUIVOCA-SE A IMPUGNANTE QUANDO ALEGA QUE O FISCO PROMOVEU O ESTORNO EM ÁREAS PRODUTIVAS DO ESTABELECIMENTO, EXCETO QUANTO ÀS ÁREAS ASSINALADAS PELO PERITO EM SEU RELATÓRIO – BOMBEAMENTO DE DECANTAÇÃO DE LAMA, PSM E ITMS JGD.

LOGO, DEVE SER ENTENDIDO COMO CORRETO A EXIGÊNCIA FISCAL...”

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

c) Energia Elétrica Utilizada na Área de Carregamento de Vagões:

CRÉDITOS GLOSADOS DE ENERGIA ELÉTRICA - ÁREAS ATINGIDAS

DESCRIÇÃO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	INFORMAÇÃO DA IMPUGNANTE	GLOSA?
CARREGADOR VAGÕES + F4 + PATIO PIRES	RETOMADORA + CORREIA TRANSP CARREGADOR VAGÕES	CARREGADOR DE VAGÕES: É UM EQUIPAMENTO ELÉTRICO RESPONSÁVEL PELOS CARREGAMENTOS FERROVIÁRIOS DA MINA, TENDO CAPACIDADE DE CARGA DE 4000 TONELADAS HORA F04: É UMA CORREIA TRANSPORTADORA QUE FAZ PARTE DO CIRCUITO DO CARREGADOR DE VAGÕES	SIM

Conforme informações da própria Impugnante, a “Retomadora” e a “Correia transportadora” são utilizadas para o carregamento de vagões com o minério já beneficiado.

Reitere-se que a Instrução Normativa SUTRI nº 01/14 definiu que o processo produtivo de empresas mineradoras começa no desmonte da rocha e termina na estocagem do minério. O que existe entre essas fases resume-se no beneficiamento primário do minério extraído.

Verifica-se, Portanto, que as atividades exercidas pelos equipamentos supracitados pertencem a uma etapa não integrante do processo produtivo de mineração, uma vez que realizadas após a estocagem, pois o produto já se encontrava pronto e estocado.

Assim, a energia elétrica consumida na área de carregamento de vagões 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 se trata de fase posterior ao processo produtivo, que não se confunde com a movimentação interna do minério, desde o local de extração até o de beneficiamento ou de sua estocagem, e sim de retirada do produto do local de estocagem para o transporte externo e destino final, ou seja, na referida área não ocorre qualquer tipo de beneficiamento do minério.

d) Áreas com Análise Prejudicada:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

d.1) Energia Elétrica Consumida nas Áreas de “Abastecimento de Óleo/Posto de Abastecimento de Combustível” e “Britagem de Coque”:

d.2) Energia Elétrica Consumida nas Áreas “Comuns Cofi”, “Inst Concentração” e “Man + F3”:

DESCRIÇÃO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	GLOSA	CONSUMO(1)	PARTICIP(2)	GLOSADO(3)	MÊS/ANO
ABASTECIMENTO DE OLEO	POSTO DE ABASTECIMENTO COMBUSTÍVEL	SIM	-	-	-	jan-12
			-	-	-	fev-12
			-	-	-	mar-12
			-	-	-	abr-12
			-	-	-	mai-12
			-	-	-	jun-12
			-	-	-	jul-12
			-	-	-	ago-12
			-	-	-	set-12
			-	-	-	out-12
			-	-	-	nov-12
			-	-	-	dez-12

DESCRIÇÃO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	GLOSA	CONSUMO(1)	PARTICIP(2)	GLOSADO(3)	MÊS/ANO
BRITAGEM COMBUSTIVEL	BRITAGEM COQUE (LINHA MARGINAL BENEF COQUE)	SIM	-	-	-	jan-12
			-	-	-	fev-12
			-	-	-	mar-12
			-	-	-	abr-12
			-	-	-	mai-12
			-	-	-	jun-12
			-	-	-	jul-12
			-	-	-	ago-12
			-	-	-	set-12
			-	-	-	out-12
			-	-	-	nov-12
			-	-	-	dez-12

DESCRIÇÃO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	GLOSA	CONSUMO(1)	PARTICIP(2)	GLOSADO(3)	MÊS/ANO
COMUNS COFI	INSTALAÇÕES GERAIS	SIM	-	-	-	jan-12
			-	-	-	fev-12
			-	-	-	mar-12
			-	-	-	abr-12
			-	-	-	mai-12
			-	-	-	jun-12
			-	-	-	jul-12
			-	-	-	ago-12
			-	-	-	set-12
			-	-	-	out-12
			-	-	-	nov-12
			-	-	-	dez-12

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESCRIÇÃO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	GLOSA	CONSUMO(1)	PARTICIP(2)	GLOSADO(3)	MÊS/ANO
INST CONCENTRACAO	INSTALAÇÕES GERAIS	SIM	-	-	-	jan-12
			-	-	-	fev-12
			-	-	-	mar-12
			-	-	-	abr-12
			-	-	-	mai-12
			-	-	-	jun-12
			-	-	-	jul-12
			-	-	-	ago-12
			-	-	-	set-12
			-	-	-	dez-12

DESCRIÇÃO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	GLOSA	CONSUMO(1)	PARTICIP(2)	GLOSADO(3)	MÊS/ANO
MAN + F3	RETOMADORA + CORREIA TRANSP EMBARQUE	SIM	-	-	-	jan-12
			-	-	-	fev-12
			-	-	-	mar-12
			-	-	-	abr-12
			-	-	-	mai-12
			-	-	-	jun-12
			-	-	-	jul-12
			-	-	-	ago-12
			-	-	-	set-12
			-	-	-	dez-12

As áreas supracitadas (Posto de Abastecimento de Combustível”, “Britagem Coque”, “Comuns COFI”, “Inst. Concentração” e “MAN + F3”) não serão objeto de análise, uma vez que o Fisco, apesar de ter indicado que faria o estorno (coluna “Glosa” = SIM), conforme demonstrado nos quadros acima, acabou não efetuando a glosa dos créditos de energia elétrica consumida nas referidas áreas ou atividades, ou seja, inexistindo crédito tributário vinculado aos créditos inerentes às áreas supracitadas, não faz sentido qualquer análise sobre a matéria.

Quanto às demais áreas analisadas, corretamente agiu o Fisco ao glosar os créditos apropriados pela Impugnante, uma vez que, como já afirmado, a energia elétrica ingressada no estabelecimento autuado, não consumida no processo produtivo de mineração propriamente dito 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.

Entretanto, deve ser excluída a majoração da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI em virtude de revogação do item 1 do § 5º e dos §§ 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.

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 2 do Auto de Infração (fls. 21), colunas “Valor Pago na Remissão” e “Estorno do LRAICMS”.

Da irregularidade “3” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Bens Alheios ou Uso e Consumo Escriturados no CIAP:

A irregularidade refere-se Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a bens e mercadorias lançadas no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), por se tratar de bens alheios à atividade do estabelecimento ou de materiais de uso e consumo.

Os bens que tiveram os seus créditos glosados estão listados no Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 36 - meio físico; fls. 42 – 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 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

A Impugnante, no entanto, entende que os créditos por ela apropriados, ao contrário do entendimento fiscal, são legítimos, citando, como exemplo, os seguintes bens: “Sistema de Despoiramento” e os “Tratores de Esteira”.

Salienta, nesse sentido, que o sistema de despoiramento se trata de “*sistema de tratamento de gases do processo de pelotização de Fábrica (Precipitadores Eletrostáticos). A massa de particulado captada pelos Precipitadores e reinserida no processo é calculada em torno de 1,5 a 2,0% da produção total de pelotas do estabelecimento*”.

Acrescenta que, “*por ser um circuito fechado, os particulados são reinseridos no processo sem passar por estocagem. Tal sistema na Mina de fábrica é composto por: (a) 2 Precipitadores eletrostáticos situados no início do forno; (b) 1 Precipitador eletrostático no peneiramento (retém as partículas através de um sistema eletromagnético); (c) 1 ponto de aspersão de glicerina para impedir o levantamento de particulado entre as correias de peneiramento PBO2/PBO3; (d) 3 pontos de aspersão de água para diminuir a emissão de poeira das pelotas, situados nas PBO3, PBO5 e na correia de emplilhamento TR11*”.

Aduz que, “*considerando que a inserção dos grandes particulados dispersos no processo da queima faz parte do processo de produção de pelotas, torna-se obrigatória a instalação, operação e manutenção de sistema de filtragem, como equipamentos componentes dos fornos, em cumprimento dos requisitos ambientais requeridos*”.

Quanto aos tratores de esteira, a Impugnante informa que estes “*executam atividades na linha principal quando atuam no desmonte mecânico e atividades relacionadas ao transporte e estocagem de minério de ferro. Trata-se de equipamento destinado ao desmonte de área para lavra, preparação e nivelamento de praças exclusivamente nos ambientes de movimentação de minério e produto, além da*

abertura de bancos e preparação de vias (tais como estradas, praças, pátios e depósitos), itens estes que integram a infraestrutura da lavra”.

Sustenta que, “*devido aos volumes e massas transportadas pelos equipamentos de mina (por exemplo, caminhão fora de estrada modelo CAT793D que tem uma capacidade de carga de 240 toneladas), os Tratores de Esteira são imprescindíveis nos serviços de extração, já que sua falta impediria a correta disposição dos volumes a serem movimentados, disponibilizando-os para as escavadeiras e carregadeiras”.*

Além disso, segundo a Impugnante, “*o trator também é indispensável nos depósitos e áreas de retaludamento, pois é o equipamento que executa os cortes e o correto acerto do material depositado nas pilhas de minério e estéril”.*

Conclui, dessa forma, que são legítimos os créditos por ela apropriados relativos ao sistema de despoeiramento e aos tratores de esteira, bem como em relação aos demais bens listados pelo Fisco no Anexo 3 do Auto de Infração.

No entanto, ao contrário de suas alegações, os créditos apropriados pela Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente relacionados a materiais de uso e consumo (partes e peças) ou bens alheios à atividade de mineração, conforme demonstrado nas linhas que se seguem.

Com efeito, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, as partes e peças de reposição e manutenção de máquinas e equipamentos são consideradas materiais de uso e consumo, sem direito a créditos do ICMS, uma vez que não se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos previstos no inciso IV da referida IN, *in verbis*:

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

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, prova esta não produzida nos autos pela Impugnante. Examine-se:

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

Quanto a esse tema, o Acórdão nº 20.182/11/1ª é bastante esclarecedor, ao afirmar que cabe à empresa autuada comprovar, para fins de direito a créditos do imposto, que as partes e peças geram aumento da vida útil do bem em que empregadas, *in verbis*:

“Quando se tratar de partes e peças, portanto, cabe à Autuada comprovar que a substituição não decorre de meros reparos e manutenção (como efetivamente contabilizou tais aquisições), mas sim de uma reforma que autoriza afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil pelo prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade.

A restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na lei contábil utilizada na fundamentação da Impugnante, e, em especial, nos §§ 1º e 2º do art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda”

Tal comprovação não requer a realização de prova pericial, pois tal fato (aumento da vida útil de bem do imobilizado) deveria constar de sua própria escrita contábil, nos termos da legislação própria que rege a matéria.

Assim, por se tratar de partes de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a substituição não decorre de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, prova esta não produzida nos autos pela Impugnante.

A restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na legislação contábil e, em especial, nos §§ 1º a 3º do art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal nº 3.000/99), *in verbis*:

Regulamento do imposto de Renda

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

[...]

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

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

Quando da aquisição, estes bens são especificados para uma determinada vida útil de funcionamento, definida normalmente pelo fabricante e pela legislação federal, em horas de operação ou quilômetros rodados (veículos).

As condições prévias dos fabricantes para que estes bens atinjam a vida útil prevista é a realização dessas manutenções. Essas manutenções não aumentam o valor do bem, mas simplesmente permitem que este alcance a vida útil prevista no ato de sua aquisição. Não se deve confundir manutenção com uma reforma (ampla) de um determinado bem.

A premissa constante no art. 66, § 6º do RICMS/02, que vincula o creditamento das peças ao aumento da vida útil do bem, somente se dará no caso de uma reforma total em uma máquina ou equipamento. Somente após o término da reforma, todos os créditos relativos às partes e peças utilizadas devem ser lançados de forma global no Livro CIAP. Sendo assim, inexistente na manutenção industrial (preventiva ou corretiva) a hipótese de creditamento de partes e peças, raciocínio válido para qualquer máquina ou equipamento.

No caso dos autos, as partes e peças listadas no Anexo 3 do Auto de Infração, tais como *anel de vedação, motor diesel para aplicação em caminhões, polia para correia transportadora*, dentre outras, foram consideradas pelo Fisco como utilizadas objetivando a manutenção de um sistema ou de equipamentos, motivo pelo qual foram classificadas como materiais de uso e consumo.

Por outro lado, de acordo com o disposto no art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 70, inciso XIII do RICMS/02, também não geram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

direito a créditos do ICMS as entradas de mercadorias alheias à atividade do estabelecimento:

LC nº 87/96

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

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

RICMS/02

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

[...]

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

A Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 dispõe sobre bens alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, definindo-os da seguinte forma:

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

[...]

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

[...]

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

(Destaques acrescidos).

Assim, para que determinado bem possa ser classificado como não alheio à atividade do estabelecimento, não basta que ele seja utilizado na consecução da atividade econômica da empresa. É necessário, também, que exerça alguma ação intrínseca no processo de produção propriamente dito ou na comercialização dos produtos fabricados, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da referida instrução normativa (*participação intrínseca na extração, na movimentação interna e no beneficiamento do minério, ou na sua comercialização, no presente caso*).

O termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa. Como visto, em termos meramente tributários, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que não sejam utilizados na industrialização, no sentido de não exercerem nenhuma ação no processo industrial (no processo de mineração, no presente caso).

Nesses termos, o Sistema de despoeiramento é considerado um bem alheio à atividade do estabelecimento, uma vez que não desenvolve nenhuma ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito (extração, movimentação interna ou beneficiamento do minério), por se tratar de equipamento utilizado com a função de filtragem de partículas no processo de produção de pelotas, de instalação obrigatória, como afirmado pela própria Impugnante, por motivos de ordem ambiental.

A classificação do sistema de despoeiramento como bem alheio à atividade do estabelecimento é corroborada pelas decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 20.997/12/1ª, que envolve o mesmo Sujeito Passivo, e 20.093/13/2ª, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 20.997/12/1ª

“... A EXIGÊNCIA FISCAL REFERE-SE AOS DOCUMENTOS ARROLADOS NO ANEXO 7 (FLS. 378/396), RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS LANÇADOS NO LIVRO CIAP E CLASSIFICADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO BENS ALHEIOS OU MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

[...]

RESSALTE-SE QUANTO AO SISTEMA DE DESPOEIRAMENTO, QUE SUA INSTALAÇÃO DECORRE DO ATENDIMENTO À LEGISLAÇÃO AMBIENTAL, PORTANTO CONSIDERA-SE **ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO** UMA VEZ QUE NÃO ATUA NO PROCESSO PRODUTIVO...”

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

ACÓRDÃO Nº 20.093/13/2ª

“... LOGO, **O SISTEMA DE DESPOEIRAMENTO NÃO PARTICIPA DO PROCESSO PRODUTIVO** DAS FERRO-LIGAS, UMA VEZ QUE NÃO É UTILIZADO NA EXTRAÇÃO (DO MINÉRIO MANGANÊS), NA MOVIMENTAÇÃO, BENEFICIAMENTO/TRANSFORMAÇÃO OU ESTOCAGEM DO MINÉRIO OU DO PRODUTO ACABADO.

APENAS PODE SER CONSIDERADO COMO UM SISTEMA QUE PARTICIPA DE ATIVIDADE INTEGRADA AO PROCESSO PRODUTIVO, POR RAZÕES DE ORDEM LEGAL (LEI Nº 6.938/81 - POLÍTICA NACIONAL DO MEIO AMBIENTE), **NÃO SE ENCONTRANDO, PORÉM, INTRINSECAMENTE RELACIONADO COM A PRODUÇÃO DAS FERRO-LIGAS.**

CABE DESTACAR QUE, AINDA QUE OS “BRIQUETES” SEJAM UTILIZADOS NOS FORNOS DE REDUÇÃO, COMO MATÉRIA-PRIMA, QUESTÃO CONTESTADA PELO FISCO, O QUE SE VERIFICA É QUE OCORRE, NO MÁXIMO, UMA “RECICLAGEM” DE MATERIAIS

NOCIVOS AO MEIO AMBIENTE, CAPTADOS PELO SISTEMA DE DESPOEIRAMENTO, QUE PERMITE O REAPROVEITAMENTO DE PARTE DESSE MATERIAL QUE, APÓS SER MISTURADO A OUTROS PRODUTOS (FINOS DE MINÉRIO E DE COQUE), GERAM UM NOVO PRODUTO (“BRIQUETE”) QUE, DE ACORDO COM A IMPUGNANTE, SERIA UTILIZADO NOS FORNOS DE REDUÇÃO, COMO MATÉRIA-PRIMA.

ENTRETANTO, TAL FATO NÃO SE CONFUNDE COM A PARTICIPAÇÃO DO SISTEMA EM QUESTÃO NO PROCESSO PRODUTIVO PROPRIAMENTE DITO.

PORTANTO, MESMO QUE SE ADMITISSE ALGUM TIPO DE REAPROVEITAMENTO DO MATERIAL CAPTADO (EM MOMENTO FUTURO, E NÃO DE FORMA CONCOMITANTE COM A CAPTAÇÃO), TAL FATO EM NADA MODIFICARIA O FEITO FISCAL, POIS A REINSERÇÃO DO MATERIAL NO PROCESSO PRODUTIVO NÃO OCORRERIA DE FORMA CONTÍNUA, CÍCLICA E AUTOMÁTICA (QUE INDUZIRIA À CONCLUSÃO DE QUE O SISTEMA PARTICIPARIA DO PROCESSO DE PRODUÇÃO), UMA VEZ QUE, DE ACORDO COM A ALEGAÇÃO DA PRÓPRIA IMPUGNANTE, O MATERIAL CAPTADO, ANTES DE SER REINSERIDO NOS FORNOS DE FUNDIÇÃO, “É SEPARADO, ARMAZENADO E COMPACTADO” E RETORNA SOMENTE EM “MOMENTO OPORTUNO”, “À VISTA DO VOLUME ACUMULADO”.

ASSIM, O CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA NO SISTEMA DE DESPOEIRAMENTO NÃO GERA DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS, UMA VEZ QUE, AINDA QUE ESSENCIAL, POR FORÇA DE ORDEM LEGAL (PARA FINS DE CONTROLE AMBIENTAL), O SISTEMA EM ANÁLISE NÃO DESENVOLVE QUALQUER AÇÃO NO PROCESSO INDUSTRIAL PROPRIAMENTE DITO (NA EXTRAÇÃO/BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO), POIS TEM A FUNÇÃO PRECÍPUA DE EVITAR A DISPERSÃO, NA ATMOSFERA, DE PARTÍCULAS (PÓ DE MANGANÊS, DENTRE OUTROS), REDUZINDO O IMPACTO AMBIENTAL.

CORROBORA ESSE ENTENDIMENTO A DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 18.764/10/2ª, QUE CLASSIFICA OS “SISTEMAS DE DESPOEIRAMENTO” COMO BENS ALHEIOS À ATIVIDADE INDUSTRIAL, *VERBIS*:

ACÓRDÃO Nº 18.764/10/2ª

EMENTA (PARCIAL):

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO IV DA IN DLT 01/98. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO XIII DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. DEVE-SE, AINDA, EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA:

"A) PREPARAÇÃO E MANUSEIO DAS MATÉRIAS-PRIMAS" E "B) MOAGENS DO CLINQUER E DEMAIS MATÉRIAS-PRIMAS" (RESPOSTAS AO QUESITO 2.B DA IMPUGNANTE), OBSERVANDO-SE QUE, **NO CONCEITO DE EQUIPAMENTOS, NÃO ESTÃO COMPREENDIDOS OS BENS DESTINADOS À PRESERVAÇÃO AMBIENTAL**, INFRAESTRUTURA, CONSTRUÇÃO DE PRÉDIO, EDIFICAÇÃO, FUNÇÃO ESTRUTURAL, SUPORTE, FIXAÇÃO, ARRUAMENTO, PASSARELAS, CORRIMÃOS, ILUMINAÇÃO, RODAPÉ, COBERTURA (JUSTIFICATIVAS CONSTANTES DO LAUDO PERICIAL PARA SE CONSIDERAR O BEM COMO ALHEIO À ATIVIDADE FIM DO CONTRIBUINTE). CORRETAS, EM PARTE, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS CORRESPONDENTES MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS." (GRIFOU-SE)

DECISÃO:

"DO EXTENSO LAUDO PERICIAL DE FLS. 1336/1411 EXTRAEM-SE, DENTRE OUTRAS MENOS RELEVANTES PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA SOB EXAME, AS SEGUINTESS CONSIDERAÇÕES E/OU CONCLUSÕES EM RESPOSTA AOS DIVERSOS QUESITOS FORMULADOS TANTO PELA IMPUGNANTE QUANTO PELO FISCO, BEM COMO PELA PRÓPRIA CÂMARA DE JULGAMENTO:

"ENTENDE-SE POR PROCESSO INDUSTRIAL AS OPERAÇÕES CONSISTENTES NA TRANSFORMAÇÃO DE MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS EM ESPÉCIE NOVA, ASSIM ENTENDIDA O PRODUTO EM ELABORAÇÃO OU PRODUTO ACABADO, QUE POSSAM SER OBJETO DE MERCANCIA DENTRO DA ÁREA DE INCIDÊNCIA DO ICMS" (...). "JURIDICAMENTE E COM VISTAS AO TRABALHO É PROCESSO EM QUE OCORRE OPERAÇÃO DE TRANSFORMAÇÃO (DE MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS EM PRODUTO ACABADO) NOS TERMOS DO ART. 222, INCISO II, 'A' E 'D' DO RICMS/02";

"PARA OS EFEITOS DO TRABALHO AS FASES DO PROCESSO INDUSTRIAL DA CIMENTO DAVI SERÃO ASSIM DISCRIMINADAS:

[...]

"... A ATIVIDADE DE UMA EMPRESA SE RESUME NA APLICAÇÃO DE MEIOS E RECURSOS COM A FINALIDADE DE LUCRO, E POR ASSIM SER, QUAISQUER BENS SÃO EM TESE IMPRESCINDÍVEIS PARA OPERAÇÃO DA FÁBRICA. CONTUDO É POSSÍVEL QUE UM BEM EMBORA IMPRESCINDÍVEL TENHA UMA APLICAÇÃO DESAFETA À ATIVIDADE TRIBUTADA DO CONTRIBUINTE";

"O CONCEITO DE BEM ALHEIO NA LEGISLAÇÃO NA LEGISLAÇÃO DO ICMS É MAIS AMPLO QUE O CONTEÚDO LITERAL DA EXPRESSÃO, 'BEM DE PROPRIEDADE DE OUTREM', INCLUINDO NA SUA EXTENSÃO TODO BEM DE PROPRIEDADE DO CONTRIBUINTE, QUE NÃO SEJA APLICADO EM ATIVIDADE TRIBUTADA PELO IMPOSTO ESTADUAL.

O ART. 20, § 1º DA LC 87/96 VEDA O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE TRIBUTADA DO ESTABELECIMENTO, AINDA QUE INCORPORADOS AO ATIVO PERMANENTE DA EMPRESA. DESSA MANEIRA, PARA FRUIÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO DO ICMS, TORNA-SE NECESSÁRIO ALÉM DA PROPRIEDADE, QUE O BEM SEJA APLICADO EM ATIVIDADE AFETA AO IMPOSTO. (...) EM ASSIM SENDO, A CLASSIFICAÇÃO DE BENS SOB TAL ENFOQUE É DADA PELA ANÁLISE DA SUA FINALIDADE E NÃO SOMENTE PELO CONCEITO DE PROPRIEDADE. (...) JÁ SE OBSERVOU QUE NEM TODO BEM INTEGRANTE DA PLANTA INDUSTRIAL É CLASSIFICADO COMO BEM DE PRODUÇÃO, ENTENDENDO-SE POR ESTES OS QUE EFETIVAMENTE TRANSFORMAM MATÉRIA PRIMA, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM EM ESPÉCIE NOVA. (...) AS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, DESTINADAS À CIRCULAÇÃO E ABRIGO DE PESSOAS; AS DESTINADAS À PROTEÇÃO DE MÁQUINAS, DE INSTALAÇÕES E DE MATERIAIS (...); AS REFERENTES À ILUMINAÇÃO E ARRUAMENTO SÃO MANIFESTAMENTE DESAFETAS AO ICMS. NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO”;

“QUALQUER EQUIPAMENTO DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, INCLUSIVE DO AMBIENTE DE TRABALHO, É DESAFETO AO ICMS. TRATA-SE DE EXEMPLO CARACTERÍSTICO DA NÃO INCIDÊNCIA NATURAL DO ICMS, DE ATIPICIDADE DA ATIVIDADE, FILTRAGEM DE GASES/AR, PARA SE CONSUBSTANCIAR COMO ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, UMA VEZ QUE A MATERIALIDADE DO TRIBUTO É A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, E EFLUENTES ATMOSFÉRICOS NÃO CONSTITUEM MERCADORIA, TAMPOUCO O SEU DESCARTE NA ATMOSFERA CONSISTE EM CIRCULAÇÃO.”

COMO SE VÊ, O CERNE DA QUESTÃO ORA DISCUTIDA ENCONTRA-SE CONTEMPLADO NA FORMULAÇÃO DOS QUESITOS E FOI DEVIDAMENTE ANALISADO NA REALIZAÇÃO DA PERÍCIA, CABENDO REGISTRAR QUE A PLANILHA ELABORADA PELO SR. PERITO (FLS. 1344/1411) CONTÉM, ALÉM DE VÁRIAS OUTRAS INFORMAÇÕES RELATIVAS AOS BENS OBJETO DA AÇÃO FISCAL, UM CAMPO DESTINADO ÀS RESPOSTAS AOS QUESITOS DA IMPUGNANTE, ONDE SE PODE VERIFICAR A DESCRIÇÃO FUNCIONAL DO EQUIPAMENTO (QUESITO 2.A); A DESTINAÇÃO E APLICAÇÃO ESPECÍFICA DO BEM NO PARQUE INDUSTRIAL (QUESITO 2.B), BEM COMO A JUSTIFICATIVA PARA CONSIDERÁ-LO ALHEIO À ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO.

ASSIM É QUE, DADA A NATUREZA TÉCNICA DE QUE SE REVESTE A MATÉRIA, E TENDO EM VISTA QUE DE FATO NEM TODO BEM INTEGRANTE DO ATIVO PERMANENTE EMPREGADO OU UTILIZADO NA PLANTA INDUSTRIAL É NECESSARIAMENTE CLASSIFICADO COMO BEM DE PRODUÇÃO, SENDO EXPRESSAMENTE VEDADO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PERTINENTE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EM RELAÇÃO ÀQUELES QUE, MESMO SENDO ESSENCIAIS OU DE USO OBRIGATÓRIO NO PROCESSO PRODUTIVO DO CONTRIBUINTE NÃO SEJAM UTILIZADOS EM SUA

ATIVIDADE FIM, SUJEITA À INCIDÊNCIA DO ICMS – E POR ISSO MESMO CONSIDERADOS ALHEIOS À MESMA –, E CONSIDERANDO AINDA O NÍVEL DE DETALHAMENTO DA PERÍCIA REALIZADA, ADOTA-SE COMO FUNDAMENTO DA PRESENTE DECISÃO AS CONCLUSÕES CONSTANTES DO REFERIDO LAUDO.” (GRIFOU-SE)

PORTANTO, O QUESTIONAMENTO E A RESPECTIVA RESPOSTA RELATIVA AO ITEM “1.4” DO INTERLOCUTÓRIO DEIXARAM DE TER RELEVÂNCIA PARA O DESLINDE DA MATÉRIA, UMA VEZ QUE, CONFORME JÁ AFIRMADO, O SISTEMA DE DESPOEIRAMENTO, APESAR DE PARTICIPAR DE ATIVIDADE INTEGRADA AO PROCESSO PRODUTIVO, POR RAZÕES DE ORDEM LEGAL (LEI Nº 6.938/81 - POLÍTICA NACIONAL DO MEIO AMBIENTE), NÃO SE ENCONTRA INTRINSECAMENTE RELACIONADO COM A PRODUÇÃO DAS FERRO-LIGAS...”

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Da mesma forma, em que pesem os argumentos da Impugnante, os tratores de esteira são também considerados alheios à atividade de mineração, por se tratar de equipamentos que se prestam à manutenção de vias, recomposição de cavas e retaludamento de encostas, terraplanagem e limpeza de materiais dispersos no solo, atividades estas que não se confundem com as fases de extração, movimentação interna ou beneficiamento do minério, que compõem o processo produtivo mineral.

Essa conclusão é ratificada pelo Acórdão nº 3.799/11/CE, cuja decisão foi lastreada em perícia realizada no próprio estabelecimento ora autuado (IE: 461024161.52-57), onde se concluiu que os tratores de esteira não participam do processo de extração, movimentação, beneficiamento ou estocagem do minério, sendo utilizados como veículos de apoio operacional, no acerto de praças e estradas, sendo, pois, alheios à atividade de mineração, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 3.799/11/CE

“... CONFORME CONSTA DO RELATÓRIO PERICIAL, OS TRATORES DE ESTEIRA TÊM A FUNÇÃO DE ‘APOIO OPERACIONAL – ACERTO DE PRAÇAS E ESTRADAS’. ESTA FUNÇÃO DE APOIO OPERACIONAL INCLUI TAMBÉM ATIVIDADES COMO AS DE ABERTURA DE FRENTE DE TRABALHO PARA AS PERFURATRIZES (ANTES DA DETONAÇÃO), ACERTO DE BANCADA PARA A ESCAVADEIRA (APÓS DETONAÇÃO). EM NENHUMA DESTAS ATIVIDADES AS PEÇAS DE DESGASTE DA LÂMINA E DO ESCARIFICADOR DO TRATOR DE ESTEIRA TÊM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA NO PROCESSO DE EXTRAÇÃO E BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO.

IMPERIOSO OBSERVAR AINDA, QUE O TRATOR DE ESTEIRA É UM EQUIPAMENTO DE POUCA AGILIDADE NA MOVIMENTAÇÃO E POSSUI LÂMINA AO INVÉS DE CAÇAMBA. ESTA, POR SUA VEZ, PERMITE O CARREGAMENTO DE CAMINHÕES, ENQUANTO QUE AQUELA SOMENTE REALIZA O ARRASTE DE MATERIAIS.

CUMPRE RESSALTAR TAMBÉM, QUE, DEPENDENDO DAS CARACTERÍSTICAS DO MINÉRIO DE CADA MINA, O PROCESSO DE EXTRAÇÃO PODE SER FEITO COM A UTILIZAÇÃO DO TRATOR DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTEIRA, ALÉM DA ESCAVADEIRA. NESSE CASO, O PROCESSO É SIMPLES E SEM A UTILIZAÇÃO DE EXPLOSIVOS, JÁ QUE O MINÉRIO APRESENTA-SE SOLTO *IN NATURA*.

ENTRETANTO, NÃO FORAM ENCONTRADAS, DURANTE A FISCALIZAÇÃO E A REALIZAÇÃO DA PERÍCIA TÉCNICA, NENHUM TRATOR DE ESTEIRA EXECUTANDO A EXTRAÇÃO DE MINÉRIO NA MINA DE FÁBRICA.

ADEMAIS, AS ATIVIDADES DE TERRAPLENAGEM E LIMPEZA DO SOLO DENTRO DAS MINAS SÃO ATIVIDADES DE APOIO À ATIVIDADE DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIO, NÃO SE CONFUNDINDO COM A EXTRAÇÃO PROPRIAMENTE DITA.

ASSIM, ATUANDO NA CONSERVAÇÃO DE VIAS E NAS ATIVIDADES SUPRAMENCIONADAS, REALIZAM ATIVIDADES DESVINCULADAS DO PROCESSO DE PRODUÇÃO MINERAL. EM RELAÇÃO AO CONSUMO DE PEÇAS EMPREGADAS NESTAS ATIVIDADES, NÃO HÁ POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS.”

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Observe-se que, no acórdão em questão, consta a informação de que dependendo das características do minério de cada mina, o processo de extração pode ser feito com a utilização do trator de esteira, além da escavadeira (nesse caso, o processo é simples e sem a utilização de explosivos, já que o minério apresenta-se solto *in natura*), o que não era o caso do estabelecimento autuado, uma vez que não havia sido encontrado, durante a fase de fiscalização e no período de realização da perícia técnica, nenhum trator de esteira executando a extração de minério na Mina de Fábrica.

Considerando-se, portanto, perícia já realizada, restrita ao estabelecimento ora autuado, os tratores de esteira, como já afirmado, devem ser considerados bens alheios à atividade do estabelecimento, por se tratar de equipamentos de apoio operacional, uma vez que executam atividades que não se confundem com as fases de extração ou movimentação interna do minério.

Outros exemplos de bens alheios constantes no Anexo 3 do Auto de Infração são os seguintes:

- Sistema de aspersão de vagões:

O sistema de aspersão de vagões para o terminal de embarque é um sistema utilizado na aspersão de polímero para fixação de particulados de minério quando do carregamento dos vagões, que objetiva evitar a dispersão do minério até o destinatário, atuando, assim, após a fase de produção. Trata-se, portanto, de bem alheio à atividade do estabelecimento.

- Motoniveladoras:

Dentro de uma mina há estradas e/ou vias que interligam os diversos setores. As motoniveladoras são responsáveis pela abertura e conservação dessas vias (terraplanagem - apoio operacional), mas não desempenham nenhuma ação no processo de mineração propriamente dito.

- Itens de Laboratórios:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, os bens utilizados em laboratórios, não imobilizáveis, são considerados materiais de uso e consumo, uma vez que empregados em linhas marginais à de produção.

Sob o prisma da Instrução Normativa nº 01/98, art. 1º, inciso II, alínea “c”, os bens do imobilizado são classificados como alheios à atividade de mineração, uma vez que não exercem nenhuma ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito.

Assim, deve ser considerado material de uso e consumo “Disco em Aço Carbono (Elemento de Moagem) para Triturar Amostras de Minério” e como bens alheios “Analisador de Superfície Específica (Blanimetro), Modelo PC Blaine Star” e “Espectômetro de Fluorescência de Raio-X, Modelo Magix Fast”.

Esclareça-se que há itens que foram reconhecidos pela Impugnante como materiais de uso e consumo ou bens alheios, o que pode ser observado através da mídia eletrônica por ela acostada às fls. 156 (coluna “Mantém da Discussão” – Não), a saber:

- “Implemento comboio misto Misto para Lubrificante e Diesel com Capacidade de 6000 Litros”;
- “Bal. Fer. Din. SIMM Cargo-0.2-TR68-Simples”;
- “Cabo Alumínio C/Alma Aço; CAA 54mm²”;
- “Cabo Potência: Pendência Técnica; Utilização: Baixa Tensão”;
- “DLE – 009200 – Empilhadeira”;
- “DLE – 018166 – KIT Partes: Equipamento Eletrônico”;
- “DLE – MT.10.01 – Estroboscópio”;
- “DLE 009200; Plataforma Elevatória Tipo Tesoura”;
- “F*Termômetro”;
- “Guindaste Veicular 12.000 Kg x m”;
- “Lubrificação Automática CAT 988F”;
- “Projeter Multimídia Powetlite”.

Ressalte-se, por fim, que não se discute a essencialidade ou a imprescindibilidade dos bens objeto da presente autuação.

A imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a pretensão da Impugnante, qual seja, a desclassificação dos produtos autuados como alheios à sua atividade ou como materiais de uso e consumo.

Aliás, a essencialidade e a imprescindibilidade dos produtos restam implícitas, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirido se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96 ou da Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito à não cumulatividade. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Corretas, portanto, as exigências do 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.

Entretanto, deve ser excluída a majoração da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, em virtude de revogação do item 1 do § 5º e §§ 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.

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.

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.

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 semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

(...)

(Grifos acrescidos).

Importante destacar 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corroborar esse entendimento várias respostas dadas pela SEF/MG a Consultas de Contribuintes. Confira-se as seguintes:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/08

ICMS - CRÉDITO - USO OU CONSUMO - EXPORTAÇÃO - INAPLICABILIDADE - A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei nº 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE nº 017/08

ICMS - CRÉDITO - USO OU CONSUMO - EXPORTAÇÃO - A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei nº 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

(*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 003/2007 (MG DE 06/01/2007 E REF. MG DE 24/10/2008)

ICMS - CRÉDITO - USO OU CONSUMO - EXPORTAÇÃO - INAPLICABILIDADE - A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei nº 6763/1975, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Recentemente, este E. Conselho manifestou-se sobre o creditamento relativo a materiais de uso e consumo proporcionais à exportação, ao analisar o PTA nº 01.000187985-68, de mesma sujeição passiva dos presentes autos, decidindo, na oportunidade, pela impossibilidade de tal creditamento. Confira-se:

ACÓRDÃO: 4.380/15/CE RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000187985-68

RECURSO DE REVISÃO: 40.060137190-11

RECORRENTE: VALE S.A.

IE: 317024161.56-23

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

PROC. S. PASSIVO: RODOLFO DE LIMA GROPEN/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/BH-3 - BELO HORIZONTE

(...)

É DE RESSALTAR QUE O CÁLCULO REALIZADO PELA RECORRENTE EM SEU PAGAMENTO CONSIDEROU QUE O CRÉDITO DE ICMS PELA ENTRADA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO PODERIA SER APROPRIADO NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELO ESTABELECIMENTO, ENTENDIMENTO ESTE JÁ SUPERADO NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, EM RAZÃO DA REVOGAÇÃO DO ART. 66, INCISO VI DO RICMS/02 E DA PUBLICAÇÃO DO DECRETO Nº 45.388/10, QUE ENCERROU QUAISQUER DÚVIDAS A RESPEITO DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO QUE TANGE AO TEMA.

AS DISPOSIÇÕES DO ART. 2º DO REFERIDO DECRETO DEIXAM CLARA A IMPOSSIBILIDADE DA APROPRIAÇÃO AO DETERMINAR O ESTORNO DO CRÉDITO EFETIVADO, A QUALQUER TEMPO, PELO CONTRIBUINTE:

DECRETO Nº 45.338/10

(...)

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.

DESSE MODO, NO QUE TANGE ÀS MERCADORIAS INTEGRANTES DO PRESENTE FEITO E QUE FORAM OBJETO DO PAGAMENTO PARCIAL EFETUADO PELA CONTRIBUINTE, A PARCELA REMANESCENTE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAL REMANESCENTE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAL AO PERCENTUAL DE EXPORTAÇÕES DO ESTABELECIMENTO NO PERÍODO ENVOLVIDO, DEVE SER MANTIDA NO AUTO DE INFRAÇÃO, ACOMPANHADA DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA A ELA PROPORCIONAIS, EM RAZÃO DAS PREVISÕES DO SUPRACITADO DECRETO Nº 45.338/10.

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 PREOCESO 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, inciso XII, alínea "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 FINDER 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, INCISO 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, INCISO XII, ALÍNEA “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, INCISO 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 semi-elaboradas, 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, inciso II, alínea “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, inciso 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, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar) **equivale a utilizados no processo industrial** (art. 31, inciso 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, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar) equivale a utilizados no processo industrial (art. 31, inciso 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, inciso 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, inciso XII, alínea “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 do 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;

[...]

Efeitos de 15/12/2002 a 16/08/2012

“§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:"

[...]

b) que for consumida no processo de industrialização.

[...]

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

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).

A título de exemplo, cita-se o Acórdão nº 21.856/15/3ª, que tem o seguinte teor:

ACÓRDÃO Nº 21.856/15/3ª

"A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2010 A DEZEMBRO DE 2012, RELATIVOS A:

MATERIAL DE USO E CONSUMO (ANEXO 4);

2) ÓLEO DIESEL NÃO CARACTERIZADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, UMA VEZ QUE CONSUMIDO EM MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS NÃO UTILIZADOS NA LAVRA, MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL E NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO DE FERRO (ANEXO 5);

3) **ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA FORA DO PROCESSO PRODUTIVO (ANEXO 6).**

[...]

CONSTA DOS AUTOS QUE O ICMS EXIGIDO NESTE AUTO DE INFRAÇÃO DECORRE DO ESTORNO DE CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO A MATERIAIS, ÓLEO DIESEL E ENERGIA ELÉTRICA, EM RELAÇÃO AOS QUAIS O SUJEITO PASSIVO RECONHECEU COMO TENDO SIDO CONSUMIDOS FORA DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO, AO INCLUI-LOS NO LEVANTAMENTO DOS RECOLHIMENTOS EFETIVADOS SOB O AMPARO DA REMISSÃO PREVISTA NA LEI Nº 21.016/13 E NO DECRETO Nº 46.383/13. CONTUDO, A AUTUADA, AO EFETUAR O CÁLCULO DO ESTORNO DE CRÉDITO DO IMPOSTO APROPRIADO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO, POR OCASIÃO DA REFERIDA REMISSÃO, O FEZ DE FORMA A EXCLUIR OS VALORES PROPORCIONAIS ÀS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO, POR ENTENDER QUE TEM DIREITO À MANUTENÇÃO DESSES CRÉDITOS, TESE QUE NÃO

ENCONTRA RESPALDO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, O QUE MOTIVOU A LAVRATURA DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

[...]

CONVÉM DESTACAR QUE NÃO HÁ DISCORDÂNCIA ENTRE A AUTUADA E A FISCALIZAÇÃO QUANTO À CARACTERIZAÇÃO DOS MATERIAIS, OBJETO DE ESTORNO DOS CRÉDITOS DE ICMS NOS PRESENTES AUTOS, COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

O QUE SE DISCUTE NOS PRESENTES AUTOS É A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO RELATIVO A BENS E MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO DE FORMA PROPORCIONAL ÀS EXPORTAÇÕES REALIZADAS.

[...]

SEM RAZÃO A AUTUADA EM CONSIDERAR QUE O CRÉDITO DE ICMS RELATIVO À ENTRADA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO PODE SER APROPRIADO NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELO ESTABELECIMENTO, ENTENDIMENTO ESTE JÁ SUPERADO NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, EM RAZÃO DA REVOGAÇÃO DO ART. 66, INCISO VI DO RICMS/02 E DA PUBLICAÇÃO DO DECRETO Nº 45.388/10, QUE ENCERROU QUAISQUER DÚVIDAS A RESPEITO DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO QUE TANGE AO TEMA.

AS DISPOSIÇÕES DO ART. 2º DO REFERIDO DECRETO DEIXAM CLARA A IMPOSSIBILIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO REFERENTES A MATERIAIS DE USO E CONSUMO, PROPORCIONAIS À EXPORTAÇÃO, AO DETERMINAR O ESTORNO DO CRÉDITO EFETIVADO, A QUALQUER TEMPO, PELO CONTRIBUINTE:

DECRETO Nº 45.338/10

ART. 1º ESTE DECRETO DISPÕE SOBRE O ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS NA ENTRADA DE BEM DE USO OU CONSUMO APLICADO NO PROCESSO PRODUTIVO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, INCLUSIVE SEMIELABORADO, DESTINADO À EXPORTAÇÃO E DE INSUMO EMPREGADO NO TRANSPORTE EM VEÍCULO PRÓPRIO DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, BEM COMO SOBRE O PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DO ESTORNO, COM DISPENSA OU REDUÇÃO DE MULTAS E JUROS.

ART. 2º O SUJEITO PASSIVO QUE TENHA APROPRIADO, A QUALQUER TEMPO, A TÍTULO DE CRÉDITO, EM SUA ESCRITA FISCAL, O VALOR DO ICMS RELATIVO À ENTRADA DE BEM DE USO OU CONSUMO APLICADO NO PROCESSO PRODUTIVO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, INCLUSIVE SEMIELABORADO, DESTINADO À EXPORTAÇÃO DEVERÁ PROMOVER O RESPECTIVO ESTORNO E REGULARIZAR SUA CONTA GRÁFICA DE ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ART. 3º O DISPOSTO NO ART. 2º APLICA-SE TAMBÉM À ENTRADA DE INSUMOS ADQUIRIDOS A PARTIR DE 13 DE AGOSTO DE 2007 PARA EMPREGO EM VEÍCULOS PRÓPRIOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DOS PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO.

(...) (GRIFOU-SE).

[...]

LADO OUTRO, 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 PROPORCIONAIS ÀS EXPORTAÇÕES REALIZADAS.

PREVÊ TAL DISPOSITIVO LEGAL:

[...]

ENTENDE-SE QUE A INTEGRAÇÃO OU CONSUMO DE QUE TRATA O ART. 32, INCISO II DA LC Nº 87/96 E O § 3º, ART. 32 DA LEI Nº 6.763/75, PASSÍVEIS DE ENSEJAR O CREDITAMENTO DE ICMS RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES PARA O EXTERIOR, RESTRINGEM-SE ÀS MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM.

VALE DIZER QUE 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.

[...]

DESSE MODO, NO QUE TANGE ÀS MERCADORIAS INTEGRANTES DO PRESENTE FEITO E QUE FORAM OBJETO DO PAGAMENTO PARCIAL EFETUADO PELA CONTRIBUINTE, A PARCELA REMANESCENTE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAL REMANESCENTE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAL AO PERCENTUAL DE EXPORTAÇÕES DO ESTABELECIMENTO NO PERÍODO ENVOLVIDO, DEVE SER MANTIDA NO AUTO DE INFRAÇÃO, ACOMPANHADA DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA A ELA PROPORCIONAIS, EM RAZÃO DAS PREVISÕES DO SUPRACITADO DECRETO Nº 45.338/10.

[...]

DESSA FORMA, **CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS APURADO APÓS A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75.”**

[...]

(GRIFOS ACRESCIDOS).

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, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a majoração da multa isolada em virtude de revogação do inciso I do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos moldes do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que excluía, ainda, as exigências referentes aos tubos de condução, lâminas e raspadores dos transportadores de correia e partes e peças do britador. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 01 de agosto de 2017.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.574/17/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000639490-14	
Impugnação:	40.010143069-48	
Impugnante:	Vale S.A.	
	IE: 461024161.52-57	
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.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2012, face à constatação das seguintes irregularidades:

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo;
2. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de energia elétrica consumida fora do processo de beneficiamento primário do minério (fora do processo produtivo);
3. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a bens e mercadorias lançadas no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento e de materiais de uso e consumo.
4. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, relativo às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

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 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão, em referência, decorre, tão somente que este Conselheiro votou pela exclusão das exigências fiscais referentes aos seguintes itens: tubos de condução, lâminas e raspadores dos transportadores de correia e partes e peças do britador, pois 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 integrem 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 espeque 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: tubos de condução, lâminas e raspadores dos transportadores de correia e partes e peças do britador.

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 proêmio 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 a partes e peças do 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 escoreita 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 as lâminas e raspadores dos transportadores de correia, como foi amplamente vergastado supra, aqui se analisa o todo e, não, as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

partes e peças que a compõem, logo, entendo que devem ser excluídas essas exigências fiscais, *in verbis*:

IN SLT n° 01/01

Art. 1° 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. 2° 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, que os “**tubos de condução**”, “**lâminas e raspadores dos transportadores de correia**”, como “**produtos intermediários**”.

O **tubo de condução** é 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 **tubo de condução** somente seria considerado “bem alheio 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, para excluir além da majoração da multa isolada em virtude da revogação do inciso I do § 5º

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos moldes do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, excluir também as exigências fiscais referentes aos tubos de condução, lâminas e raspadores dos transportadores de correia e partes e peças do britador, pelos fatos e fundamentos jurídicos expendidos no corpo desse voto.

Sala das Sessões, 01 de agosto de 2017.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro

CC/MG