

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.681/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000578314-65  
Impugnação: 40.010141547-14  
Impugnante: Vale S.A.  
IE: 461024161.35-05  
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 ocorridos no exercício de 2011.

**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, incluindo óleo diesel consumido fora do processo produtivo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. 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 multa isolada pela constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, § § 6º e 7º) que previam a referida majoração.

**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. 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 multa isolada pela constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, § § 6º e 7º) que previam a referida majoração.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO/MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente, considerados 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. 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 multa isolada pela constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, § 6º e 7º) que previam a referida majoração.

**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 e bens do ativo permanente. 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 por maioria de votos.**

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

---

## **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a outubro de 2011, 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 óleo diesel consumido fora do processo produtivo minerário, mediante lançamento sintético no livro Registro de Apuração do ICMS, sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição Tributária”;
- 4.** 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.

5. 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. 52/85, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 161/196.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 202/260, 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.

### **1. Da Preliminar**

#### **1.1 Da Prova Pericial Requerida:**

A Impugnante solicita a realização de prova pericial (quesitos às fls. 83/84), 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 dos equipamentos alimentados com a energia elétrica constante do Anexo 2 na atividade do estabelecimento;
- c) verificar a integração dos equipamentos constantes do Anexo 3 na atividade do estabelecimento, nos quais o óleo diesel foi utilizado;
- d) verificar a utilização dos bens constantes do Anexo 4 do Auto de Infração na atividade do estabelecimento;
- e) verificar se o Fisco, em relação à energia elétrica, levou em consideração os valores já estornados pelo estabelecimento autuado (4% 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 (vide CD-RW – fls. 47).

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 2A do AI (fls. 25/34), 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.

No tocante ao terceiro item (“c”), analisando-se o Anexo 3-A do Auto de Infração, que se encontra inserido na mídia eletrônica acostada às fls. 47, verifica-se que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco se refere ao óleo diesel consumido em veículos e equipamentos que não participam da atividade-fim do estabelecimento autuado, o que será demonstrado na análise de mérito da presente lide.

Quanto ao penúltimo item (“d”), o trabalho fiscal considerou os itens relacionados no Anexo 4 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. 23), 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 requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA – Decreto nº 44.747/08).

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

## **2. Do Mérito:**

### **2.1. Da Arguição de Decadência:**

A Impugnante argui a decadência da totalidade do crédito tributário ora exigido (período de 01/01/11 a 31/10/11), baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

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

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/12, findando-se somente em 31/12/16. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 24/10/16 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 28/10/16 (fls. 13), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

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

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função das irregularidades narrada no Auto de Infração (aproveitamento indevido de créditos do imposto e falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota). Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

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

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

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

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

“Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo fisco não poderá ser caracterizada como

mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa. Nesse caso, cabe ao fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.”

Em outra decisão (12/04/12), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 76.977/RS, com a seguinte ementa:

AGRG NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº  
76.977 – RS (2011/0191109-3)

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

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

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

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário, relativo ao período de 01/01/11 a 31/10/11.

**2.2. 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 atuado.

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. 20/21 – 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. 47, 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 atuado, da seguinte forma:

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.

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.

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

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO



DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A 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 consideradas “produtos intermediários” as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

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 exaurimento

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

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 atuação 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<sup>os</sup> 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 Base Polímero de Estireno Acrilatado” e “Polímero; Tipo: Aglomerante”:

Aplicados sobre o minério a ser transportado, tendo como função evitar a dispersão do minério no transporte;

- “Curva não Metálica; Tipo Comum; Ângulo 90° Material Borr Nat”:

Parte integrante das tubulações de condução de materiais – polpa, água e rejeitos (elemento de conexão para efetuar curvas nas tubulações);

- “Elemento Raspador P Raspador Aplicação Raspador Secundário”, “Limpador Componente Tipo Diagonal Aplicação Transportador Correia”, “Lâmina Componente Tipo Diagonal Aplicação Raspador Correia Transportadora”, “Lâmina Componente Tipo Inferior Material Aço Carbono ASTM A148 Aplicação Drum Reclaimer” e “Lâmina Componente Aplicação Drum Reclaimer”:

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

- “Gás Tipo Industrial Produto Nitrogênio Industrial Gasoso Grau 2 5” e “Gás Tipo Industrial Produto Nitrogênio Industrial Líquido Grau 2 5 Fornecimento Granel”:

Produtos utilizados para regulagem dos britadores;

- “Tubo Condução Aço Carbono Norma Material ASTM A106 GR B Acabamento Preto Diâmetro Nominal 3 1”, “Tubo Condução Aço Carbono Norma Material ASTM A283 GR C Acabamento Preto Diâmetro Nominal 16PO” e “Tubo Condução Aço Carbono Norma Material ASTM A53 GR B Acabamento Zincado Diâmetro Nominal 10P”:

Parte integrante da tubulação de condução de polpa/rejeitos/água.

- “Tubo Componente Tipo Revestido Aplicação Filtro Vertical”:

Tem como função permitir a passagem de polpa na filtragem vertical.

- “Tubo Componente Tipo Spray”:

Utilizado no peneiramento, com a função de lançar jatos de água no minério.

- “Válvula Controle Guilhotina Material Ferro Fundido Ductil Revestimento do Corpo sem Revestimento Ext”:

Tem como função evitar o retorno de água, no bombeamento.

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.

Por sua vez, o “Gás Tipo Industrial Produto Nitrogênio Industrial”, que tem como função a regulagem dos britadores, também não se enquadra no conceito de produtos intermediários, uma vez que não exerce nenhuma ação direta sobre o produto em elaboração.

A conclusão é a mesma em relação aos “Tubos de Condução”, utilizados para a movimentação de fluidos diversos dentro do processo (polpa, lama e água), conclusão esta também aplicável aos tubos utilizados nos filtros verticais, com a função de permitir a passagem de polpa nessa filtragem, e aos tubos tipo spray, que lançam jatos de água no minério.

A “Curva não Metálica” e a “Válvula Controle Guilhotina” são partes e peças, que não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto em elaboração, desgastando-se em função desse contato, até seu completo exaurimento, condição *sine qua non* prevista no inciso V da IN nº 01/86, para que pudessem ser caracterizadas como produtos intermediários.

Assim, no caso dos autos, as partes e peças analisadas se enquadram no inciso IV da referida instrução normativa (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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 RESPEITADAS AS DEFINIÇÕES CONSTANTES DA IN SLT Nº 01/86, QUE POR SUA VEZ, REPITA-SE, EXCLUI DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO IMPOSTO AS 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 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).

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ÍMPUGNANTE, POR NÃO SE ENQUADRAREM NAS DEFINIÇÕES CONTIDAS NAS MENCIONADAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS Nºs 01/86, 01/01 E 01/14.

[...]

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 SEGUINTES 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 “Gancho Componente” (fls. 62), pois, no presente Auto de Infração, inexistem estorno de créditos vinculados ao produto em questão.

Por fim, resta destacar que notas fiscais referentes às aquisições de energia elétrica listadas no Anexo 1 se deve ao fato de que, ao contrário das demais notas fiscais da mesma mercadoria, não foram lançadas no registro C590 da EFD, específico para as operações em questão.

Diante disso, o Fisco glosou proporcionalmente os créditos relativos a essas notas fiscais 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.

### **2.3. 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. 23 e 25; meio eletrônico – fls. 47).

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, *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: 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;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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.

Ora, 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 manteve os créditos de ICMS apropriados pela Impugnante, relativos à entrada da energia elétrica consumida em seu estabelecimento, nas seguintes áreas/setores:

### CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO GLOSADOS - ÁREAS

ÁREA	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA?
BRITAGEM	ALIMENTAÇÃO FN	BRITAGEM PRIMÁRIA FÁBRICA NOVA	NÃO
	BRITAGEM TERC. FN	REBRITAGEM DO MINÉRIO, QUE VEM DA MINA DE FÁBRICA NOVA	
	BRITAGEM TO	BRITAGEM DO MINÉRIO QUE VEM DA MINA DE FÁBRICA NOVA	

### CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO GLOSADOS - ÁREAS

ÁREA	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA?
BENEFICIAMENTO	AR COMPRIMIDO FN	CENTRAL DE COMPRESSORES DE AR QUE ALIMENTAM A USINA FN/TO PARA TRATAMENTO DO MINÉRIO	NÃO
	AR COMPRIMIDO TO	CENTRAL DE COMPRESSORES DE AR QUE ALIMENTAM A USINA FN/TO PARA TRATAMENTO DO MINÉRIO	
	BOMBA DE VÁCUO TO	BOMBA DE VÁCUO DE USINA, TRATAMENTO DE MÍNÉRIOS	
	BOMBAS DE VÁCUO FN	BOMBA DE VÁCUO DE USINA, TRATAMENTO DE MÍNÉRIOS	
	BOMBA DE POLPA	BOMBEAMENTO DE POLPA DE MINÉRIOS DENTRO DA USINA	

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

**CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO GLOSADOS - ÁREAS**

ÁREA	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA?
BENEFICIAMENTO	CLASSIF. / PEN. FN	CLASSIFICAÇÃO E PENEIRAMENTO DO MINÉRIO QUE VEM DA MINA DE FÁBRICA NOVA	NÃO
	FLOTAÇÃO FN	FLOTAÇÃO DOS MINÉRIOS VINDOS DE FÁBRICA NOVA	
	FLOTAÇÃO TO	FLOTAÇÃO DOS MINÉRIOS VINDOS DE FÁBRICA NOVA	
	MOAGEM	MOAGEM , PROCESSO DE DIMINUIÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DA MINA DE FÁBRICA NOVA	
	REAGENTE TO	PLANTA DE REAGENTES , ALIMENTAÇÃO DA USINA DE FLOTAÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DE FN.	

**CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO GLOSADOS - ÁREAS**

ÁREA	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA?
BENEFICIAMENTO	REAGENTES FN	PLANTA DE REAGENTES , ALIMENTAÇÃO DA USINA DE FLOTAÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DE FN.	NÃO
	RECLASSIFICAÇÃO TO	RECLASSIFICAÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DA MINA DE FÁBRICA NOVA	
	TRATAMENTO FN	USINA DE TRATAMENTO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DA MINA DE FÁBRICA NOVA	
	TRATAMENTO TO	DESATIVADO	

Assim, a glosa de créditos restringiu-se à energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações fora do processo produtivo (*energia elétrica não consumida na extração, na movimentação interna ou no beneficiamento primário do minério*), quais sejam:

**GLOSA DE CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA - ÁREAS ATINGIDAS**

ÁREA	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA?
CAPTAÇÃO	AGUA NOVA FN	AGUA BOMBEADA DA BARRAGEM DO DOUTOR PARA PARA A USINA DE BENEFICIAMENTO - TRATAMENTO DE MINÉRIOS	SIM
	AGUA NOVA MINA	AGUA BOMBEADA DO LENÇOL FREÁTICO MINA PARA A USINA DE BENEFICIAMENTO - TRATAMENTO DE MINÉRIOS	
	AGUA NOVA TO	AGUA BOMBEADA DA BARRAGEM TIMBOPEBA PARA A USINA DE BENEFICIAMENTO - TRATAMENTO DE MINÉRIOS	
	BOMBEAMENTO DE MINA	BOMBEAMENTO DE AGUA NOVA DO LENÇOL FREÁTICO PARA A USINA , TRATAMENTO DE MINÉRIOS.	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### GLOSA DE CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA - ÁREAS ATINGIDAS

ÁREA	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA?
EMBARQUE	AR EMBARQUE FN	CENTRAL DE COMPRESSORES DE EMBARQUE DE MINÉRIOS SILOS	SIM
	AR EMBARQUE TO	CENTRAL DE COMPRESSORES DE EMBARQUE DE MINÉRIOS SILOS	
	EMBARQUE TO	INSTALAÇÃO COM DOIS SILOS, QUE EMBARCAM OS MINÉRIOS TRATADOS EM TIMBOPEBA.	

### GLOSA DE CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA - ÁREAS ATINGIDAS

ÁREA	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA?
ESCRITÓRIO/RESTAURANTE/ OFICINA/ALMOXAR.	ALMOXARIFADO	ARMAZENAGEM E DISTRIBUIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO	SIM
	ESCRITÓRIO	ESCRITÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO LOCALIZADO EM TIMBOPEBA	
	OF.CENTRALIZADA	OFICINA DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÓVEIS - LOCALIZADA EM TIMBOPEBA	
	RESTAURANTE	INSTALAÇÃO , ÁREA DE ALIMENTAÇÃO - LOCALIZADO EM TIMBOPEBA	
LABORATÓRIO	LABORATÓRIO	LABORATÓRIO FÍSICO E QUÍMICO DE MINÉRIOS LOCALIZADO EM TIMBOPEBA	SIM
BENEFICIAMENTO	ÁGUA RECUPERADA FN	ÁGUA DE CIRCULAÇÃO DENTRO DA USINA DE CONCENTRAÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DA MINA DE FN.	SIM
	ÁGUA RECUPERADA TO	ÁGUA DE CIRCULAÇÃO DENTRO DA USINA DE CONCENTRAÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DA MINA DE FN.	

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante salienta, inicialmente, que “a industrialização do recurso mineral extraído demanda o uso de diversos insumos, sendo um dos principais a água”.

Relata que, na captação, “a água é bombeada do lençol freático para utilização na usina de beneficiamento nos seguintes processos industriais: classificação, separação magnética, deslamagem, moagem e flotação”.

Afirma que, “como a água somente chega à sua destinação nestas etapas através de máquinas e equipamentos, constata-se a essencialidade deles ao processo produtivo da Impugnante, bem como da energia elétrica que os movimenta”.

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

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

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

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

Entende, assim, *“que sem as máquinas e equipamentos que funcionam nessas áreas, é impossível o desempenho da atividade do estabelecimento, visto que a água é essencial ao processo produtivo do minério. Assim, de igual modo é essencial a energia que movimenta referidas máquinas e equipamentos”*.

Com relação à área denominada “Embarque”, a Impugnante informa que esta é composta por *“máquinas de pátio, correias e silos de carregamento que são responsáveis pelo destino do minério beneficiado até os vagões”*.

Assim, no entendimento da Impugnante, *“também é inegável que a energia elétrica utilizada nas máquinas e equipamentos são essenciais ao processo produtivo, na medida em que eles viabilizam etapa primordial de saída da mercadoria tributada: o carregamento para movimentação e/ou entrega ao cliente”*.

A seu ver, *“a partir de todo o exposto resta demonstrado que a energia elétrica empregada nas áreas aqui discutidas é insumo do processo produtivo, qualificada como produto intermediário e, portanto, geradora de crédito do imposto”*.

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

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 (*Água Nova FN*”, *Água Nova Mina*”, *Água Nova TO*”, *Bombeamento de Minas*”, *Água Recuperada FN*” e *Água Recuperada TO*”), na área de embarque (*Ar Embarque FN*”, *Ar Embarque TO*” e *Embarque TO*”), em escritórios/restaurantes/oficinas/almoxxarifados e em laboratórios geram ou não direito a créditos do ICMS, nos termos da legislação que rege a matéria.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Ressalte-se que este E. Conselho, por meio do Acórdão nº 4.554/16/CE, dentre outros, aprovou o estorno de créditos de energia elétrica consumida nos sistemas de captação e recirculação de água e em áreas marginais à de produção, *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 SEGUINTE ÁREAS: BOMBEAMENTO DE CAVA DE MINA (BOMBEAMENTO DE ÁGUA), BOMBEAMENTO DE REJEITO, USO GERAL (ADMINISTRATIVO, VESTIÁRIOS E UNIDADES DE SAÚDE), RESTAURANTE-ALIMENTAÇÃO, OFICINA DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MÓVEIS, LABORATÓRIO FÍSICO QUÍMICO DE MINÉRIOS E SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE ÁGUA RECUPERADA (ÁGUA DE CIRCULAÇÃO DENTRO DA USINA).**

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

[...]

VERIFICA-SE QUE, DE FATO, AS ÁREAS DE CONSUMO APONTADAS SÃO ALHEIAS AO PROCESSO PRODUTIVO, COMO AS OFICINAS DE CAMINHÕES, POR EXEMPLO, OU SE CONSTITUEM EM ÁREAS MARGINAIS, COMO AS ESTAÇÕES DE BOMBEAMENTO, O QUE, VIA DE REGRA, NÃO AUTORIZA A UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DIVERSOS.

[...]

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

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

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

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

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. (Destques acrescidos).

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]

b) que for consumida no processo de industrialização;

[...]

II - que for consumida no processo de industrialização;

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Pelas mesmas razões, também não gera direito a créditos do ICMS a energia elétrica consumida nos escritórios/restaurantes/oficinas/almoxarifados, por se tratar de áreas totalmente à parte do processo de extração, movimentação interna ou de beneficiamento do minério.

A conclusão é a mesma em relação à energia consumida em laboratórios, pois estes também não integram o processo produtivo mineral propriamente dito, por se tratar de setor integrante de linha marginal à de produção (linha auxiliar, paralela, de apoio à produção, etc.).

Da mesma forma, a energia elétrica consumida na área de embarque (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.

A título de complementação, segue abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a matéria em questão, cujos argumentos são integralmente ratificados:

“... DO DIREITO AO CRÉDITO PELA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA:

Passemos agora para a análise das alegações com relação ao crédito glosado pela aquisição da energia elétrica consumida nas áreas citadas na autuação.

Entendemos que o debate deve se pautar visando analisar se os setores ou áreas em que esta energia elétrica foi consumida pertencem diretamente ao processo produtivo, ou não.

**A alegação da impugnante 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.**

Sabemos que a água é essencial ao processo de beneficiamento do minério mas, saliente-se, é usada de forma marginal neste processo. Ela não é considerada insumo como alega a impugnante, não se agrega ao produto final e não se desgasta em contato com o produto industrializado, tanto é que praticamente toda a água é reaproveitada, recirculando neste processo produtivo. Além disso, ela é utilizada em grande quantidade em setores alheios à produção tais como umidificação de vias, oficina e serviços, escritório, restaurante, dentre outros.



É o que se verifica na energia elétrica consumida nas bombas: deve-se observar, inicialmente, que não foi glosado o crédito referente a energia elétrica consumida no bombeamento da polpa de minério de ferro. **O estorno de créditos se refere às bombas de água utilizadas na estação de tratamento que transportam a água utilizada para as barragens de tratamento e seu posterior retorno ao processo produtivo (água recuperada)**. Aliás, referidas bombas se prestam também para a condução de água para reservatórios em partes mais elevadas, para uso geral da planta, lavagem de instalações e equipamentos e onde são abastecidos os caminhões pipa que irão molhar as vias. Toda água utilizada no processo de beneficiamento de minério de ferro é recuperada e tratada com o auxílio dessas bombas. Trata-se de processo marginal ao beneficiamento do minério de ferro.

Através 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.

**Com relação aos setores de embarque**, questionado pela impugnante, esclarecemos que estes equipamentos são utilizados para embarcar os minérios já tratados, beneficiados, prontos para serem colocados nos vagões, conforme informação do próprio contribuinte (campo “descrição” da planilha – Anexo 2A). Os dois Silos pertencentes a este setor, tem a função de carregar os vagões de trem com o minério já beneficiado. **Esta etapa já está fora do processo produtivo, sendo realizada após a estocagem**, pois o produto já se encontrava pronto e estocado.

Saliento ainda que este entendimento fiscal foi totalmente corroborado através de recentes julgamentos pelo CC/MG como o do PTA 01.000172472.23, no Acórdão 4278/14/CE, o PTA 01.000208606.31, no Acórdão 4384/15/CE e o PTA 01.000374501.78, no Acórdão 4695/16/CE, todos pertencentes a este mesmo contribuinte (VALE S.A - I.E.: 461.024161.3505) que utiliza a energia elétrica nos mesmos setores objetos desta discussão...”

(Destaques acrescidos).

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

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

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 no Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 23), colunas “Valor Pago na Remissão” e “Estorno do LRAICMS”.

#### **2.4. Da irregularidade “3” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Óleo Diesel - Créditos Lançados no Campo “Outros Créditos” do Livro RAICMS:**

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a óleo diesel consumido fora do processo de beneficiamento primário do minério (fora do processo produtivo), mediante lançamento sintético no livro Registro de Apuração do ICMS, sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição Tributária”.

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 irregularidade descrita pelo Fisco encontra-se detalhada nos Anexos 3 (fls. 36/37 – meio físico) e 3A (meio eletrônico – fls. 47) do Auto de Infração.

O óleo diesel somente gera direito a créditos de ICMS para as empresas que exploram a atividade de mineração se ele for consumido no processo produtivo propriamente dito, isto é:

- Na fase de extração do minério;
- Na fase de movimentação do minério do local de extração até a área de beneficiamento ou de estocagem;
- Na fase de beneficiamento do minério.

Nessas fases de produção, o óleo diesel é consumido como força propulsora (ou força motriz) das máquinas, equipamentos e veículos que participam de forma direta da produção do minério de ferro (insumo energético, equiparado a um produto intermediário).

Conforme demonstrado no Anexo 3-A do Auto de Infração (CD – fls. 47), o Fisco, seguindo a lógica acima, não estornou os créditos de óleo diesel consumidos nos seguintes equipamentos/veículos, utilizados diretamente no processo de mineração:

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

**ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS NÃO GLOSADOS - DESCRIÇÃO DOS EQUIPAMENTOS/VEÍCULOS**

DESCRIÇÃO	FUNÇÃO DO EQUIPAMENTO	GLOSA?
RETROESCAVADEIRA-RETROESCAVADEIRA	MOVIMENTAÇÃO DE MINÉRIO	NÃO
RETROESCAVADEIRA-LB 90	MOVIMENTAÇÃO DE MINÉRIO	NÃO
RETROESCAVADEIRA-FH 12 460 6X2	MOVIMENTAÇÃO DE MINÉRIO	NÃO
RETROESCAVADEIRA-345 B	MOVIMENTAÇÃO DE MINÉRIO	NÃO
RETROESCAVADEIRA-345 - D	MOVIMENTAÇÃO DE MINÉRIO	NÃO
PA MECANICA-938G	OPERAÇÃO - USINA	NÃO
BRITADOR MOVEL-XR400/206	OPERAÇÃO - USINA	NÃO

Portanto, conforme demonstrado na planilha-resumo inserida no Anexo II deste parecer, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco se restringiu ao óleo diesel consumido em veículos e equipamentos não utilizados no processo produtivo de mineração propriamente dito.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante destaca que os veículos e equipamentos nos quais o óleo diesel foi consumido são utilizados integralmente no processo produtivo de seu estabelecimento, concluindo, dessa forma, que seriam legítimos os créditos por ela apropriados.

Salienta que, “em diversos casos analisados por este Conselho o próprio Fisco reconheceu a impossibilidade de glosar créditos de ICMS decorrentes da aplicação de óleo diesel nos seguintes veículos/equipamentos: caminhões, retroescavadeiras, perfuratrizes e em quaisquer outros equipamentos vinculados à atividade de extração e transporte interno do minério”.

Especifica a função exercida pelos veículos/equipamentos denominados “Bobcat”, “Caminhão-Comboio”, “Caminhão Pipa”, “Retroescavadeira”, “Motoniveladora (Patrol)”, “Perfuratrizes” e “Tratores de Esteira” e reitera o seu entendimento quanto à legitimidade dos créditos relativos ao óleo diesel consumido em tais equipamentos.

Conclui que, estando demonstrado “que todos os veículos nos quais o óleo diesel foi utilizado, e cujo crédito de ICMS foi glosado, são integralmente utilizados na atividade operacional do estabelecimento, não se justifica a recusa do fisco ao aproveitamento do crédito, pois todos os equipamentos acima elencados são empregados em funções essenciais, ligadas à atividade minerária”.

Reitere-se, inicialmente, que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco não se refere às aquisições dos bens propriamente ditos, e sim do óleo diesel consumido nos equipamentos e veículos.

Tal observação se faz necessária pelo fato das “Perfuratrizes” e “Pás Mecânicas” serem utilizadas, via de regra, na linha central de produção (na extração ou na movimentação interna do minério).

No entanto, no presente caso, a “Pá Mecânica-980H Vale”, a “Perfuratriz ROC F9” e a “Perfuratriz-ECM-660III Vale” não foram utilizadas no processo produtivo propriamente dito, e sim na atividade de “Estabilização do Talude –

Retaludamento”, hipótese em que o óleo diesel consumido nesses equipamentos é considerado material de uso e consumo, sem direito a créditos do ICMS.

O óleo diesel somente gera direito a créditos do imposto, por equiparação a produto intermediário, quando consumido como insumo energético por máquinas, veículos e equipamentos que atuem direta e estritamente na produção, que no caso das empresas de mineração, se refere às atividades de extração, movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou no próprio beneficiamento do minério.

A atividade de retaludamento não se confunde com as fases de extração, movimentação interna ou beneficiamento do minério, que compõem o processo produtivo de mineração (extração, movimentação interna ou beneficiamento do minério), motivo pelo qual o óleo diesel consumido nessa atividade não gera direito a créditos do ICMS.

Com relação aos demais veículos e equipamentos citados especificamente pela Impugnante, cabem as seguintes considerações:

- Bobcat:

Trata-se de equipamento utilizado para limpeza industrial e movimentação em locais com pouco espaço de manobra – atividade de apoio no processo, fora da linha principal.

- Caminhões Comboio:

Têm a função de carregar combustível para abastecer os caminhões fora de estrada e carregadeiras que transitam entre a lavra e o beneficiamento. É uma atividade típica de apoio operacional.

- Caminhões pipa:

São utilizados na irrigação e sedimentação das vias usadas pelos demais veículos do estabelecimento.

- Motoniveladoras:

São veículos destinados a abertura e manutenção de vias de trânsito interno do estabelecimento.

- Tratores de Esteira:

No tocante aos tratores de esteira, há que se destacar que o consumo de óleo diesel na atividade de abertura de bancadas para permitir o acesso dos equipamentos de perfuração e extração do minério (inclui-se, nesta atividade, a terraplanagem e preparação do solo) não propicia o aproveitamento do crédito de ICMS pelas aquisições do combustível, tendo em vista que não foi iniciado o ciclo - desmonte da rocha ou remoção do estéril até a estocagem - que compõe o processo de extração e beneficiamento do minério.

Quanto à utilização dos tratores de esteiras em atividades de apoio à infraestrutura da mina (limpeza, acerto de praças, acesso, etc.) é improcedente a alegação da Autuada de que essas atividades fazem parte de seu processo produtivo, vez que desempenham função ínsita à movimentação do minério. É claro que são

atividades essenciais, sem as quais seria impossível a movimentação dos equipamentos na mina, mas são atividades de apoio operacional, desvinculadas do processo de extração e beneficiamento primário do minério.

Com relação aos demais bens, pelas informações contidas no Anexo 3-A do Auto de Infração, bem como na planilha-resumo anexada ao parecer da Assessoria do CC/MG, verifica-se que os mesmos também não participam da atividade-fim do estabelecimento autuado, uma vez que não exercem nenhuma ação direta na extração, na movimentação interna e muito menos no beneficiamento do minério, por se tratar de máquinas, equipamentos e veículos utilizados em atividades marginais, de apoio operacional à atividade-fim do estabelecimento autuado, no sentido *lato sensu*.

Os acórdãos abaixo reproduzidos corroboram todo o acima exposto, especialmente quanto à correção da glosa dos créditos de óleo diesel utilizados em “Pickups”, “Caminhonetes”, “Caminhões Pipa”, “Caminhões Comboio”, “Caminhões Diversos”, que não participam da movimentação interna do minério, “Bobcats”, “Motoniveladoras”, “Tratores de Esteiras”, etc, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 19.963/13/2ª

“...2.4. DO ITEM “4” DO AUTO DE INFRAÇÃO:

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, A TÍTULO DE “OUTROS CRÉDITOS”, RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL, NÃO CONSUMIDO NA LAVRA, NA MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL E NO BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO, CARACTERIZANDO-SE, PORTANTO, COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

[...]

- **CAMINHÕES COMBOIO** - ABASTECIMENTO DE EQUIPAMENTOS DE MINA:

[...]

SÃO CAMINHÕES CARREGADOS DE COMBUSTÍVEL QUE ABASTECEM OS VEÍCULOS DENTRO DA MINA. SÃO “POSTOS DE COMBUSTÍVEL AMBULANTES”.

NÃO HÁ COMO NEGAR QUE TAL ATIVIDADE É IMPORTANTE NUMA MINERADORA, MAS TOTALMENTE DISSOCIADA DA ATIVIDADE PRECÍPUA DE UMA MINA – MINERAÇÃO. É ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

[...]

- **CAMINHÕES PIPA** - MOLHAR VIAS E ACESSOS:

O CAMINHÃO PIPA É UTILIZADO PARA IRRIGAR E SEDIMENTAR O TRAJETO REALIZADO PELOS CAMINHÕES DE TRANSPORTE DE MINÉRIO, EVITANDO QUE AGENTES NOCIVOS, COMO A POEIRA, INVIABILIZEM A UTILIZAÇÃO DO PRODUTO.

EMBORA DESEMPENE ATIVIDADE IMPORTANTE, POIS É EVIDENTE QUE O EXCESSO DE POEIRA É PREJUDICIAL AO TRABALHO EM UMA MINERADORA, O QUE SE VERIFICA É QUE TAL VEÍCULO NÃO É UTILIZADO EM NENHUMA DAS ETAPAS DO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCESSO PRODUTIVO DA MINERADORA (EXTRAÇÃO, MOVIMENTAÇÃO, BENEFICIAMENTO OU ESTOCAGEM DO MINÉRIO), OU SEJA, O CAMINHÃO PIPA É UTILIZADO EM ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

### - **VEÍCULOS DIVERSOS – APOIO ADMINISTRATIVO:**

SÃO VEÍCULOS DIVERSOS (CAMINHONETE D20 CHEVROLET, NISSAN FRONTIER, MITSUBISHI L200, FORD RANGER, TOYOTA HILUX, ETC.) UTILIZADOS PARA TRANSPORTE DE PESSOAL, DENTRO E FORA DA MINA.

ESSES VEÍCULOS NÃO DESENVOLVEM QUALQUER ATIVIDADE NO PROCESSO DE MINERAÇÃO PROPRIAMENTE DITO. O TRANSPORTE DE PESSOAL É ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL/ADMINISTRATIVO.

### - **MOTONIVELADORAS** - TERRAPLENAGEM DE MINA:

[...]

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.

### - **TRATORES** – MANUTENÇÃO DAS MINAS:

SÃO TRATORES DIVERSOS (TRATOR CATERPILLAR D4, TRATOR CATERPILLAR D6N, TRATOR CATERPILLAR D6E, ETC.) UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO E CORTE DE ACESSO NAS MINAS (ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL).

### - **BOBCAT - LIMPEZA INDUSTRIAL:**

[...]

CONFORME DESCRIÇÃO NA PLANILHA FORNECIDA PELO CONTRIBUINTE (EX.: FL. 357), TRATA-SE DE EQUIPAMENTO UTILIZADO PARA LIMPEZA INDUSTRIAL, ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

[...]

O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NAS ÁREAS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ACIMA NÃO SE CONFUNDE COM AQUELE CONSUMIDO NA LAVRA, NA MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL E NO BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO, CARACTERIZANDO-SE, PORTANTO, COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO, SEM DIREITO A CRÉDITO DO ICMS, FACE À VEDAÇÃO CONTIDA NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

[...]

ACRESCENTE-SE QUE A E. 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, AO ANALISAR CASO SIMILAR, APROVOU O ESTORNO DE CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM CAMINHONETES, CAMINHÃO GUINDALTO, CAMINHÃO DE APOIO, COMPRESSOR GERADOR,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRA E TRATORES DE PNEU, CONFORME ACÓRDÃO Nº. 18.966/10/2ª, UTILIZANDO OS SEGUINTE ARGUMENTOS:

ACÓRDÃO Nº 18.966/10/2ª

“TRATA-SE DE APROPRIAÇÃO INDEVIDA, A TÍTULO DE CRÉDITO, DO IMPOSTO INFORMADO NAS NOTAS FISCAIS RELACIONADAS NO ANEXO 4 DA EXIGÊNCIA FISCAL, REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL UTILIZADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADO SINTETICAMENTE NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, SUBTÍTULO “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, CONFORME DETALHAMENTO FORNECIDO PELA CONTRIBUINTE.

[...]

NUMA ANÁLISE DA PLANILHA APRESENTADA PELO FISCO, CONSTATA-SE QUE FORAM GLOSADOS OS CRÉDITOS DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS NOS QUAIS O FISCO CONSIDEROU COMO “APOIO” À ATIVIDADE EXTRATIVA, ESTORNANDO-SE CRÉDITO DE AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL PARA UTILIZAÇÃO EM CAMIONETES, CAMINHÃO GUINDALTO, CAMINHÃO DE APOIO, COMPRESSOR GERADOR, MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRA, TRATORES DE PNEU.

O TRABALHO DO PERITO ACERCA DESSA MATÉRIA, COMO SE DENOTA NOS ANEXOS IIA E IIB, REFORÇA O ENTENDIMENTO DO FISCO. É QUE, AO EXPLICITAR QUE OS VEÍCULOS CUJOS CRÉDITOS DO ICMS FORAM GLOSADOS NÃO EXERCEM PAPEL NA ATIVIDADE PRODUTIVA, O ÓLEO DIESEL ADQUIRIDO E CONSUMIDO PELOS EQUIPAMENTOS NÃO PODEM SER CONSIDERADOS INSUMOS QUE GERAM CRÉDITO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NA IN 01/86 E 01/01.

NESSE CONTEXTO, A EXIGÊNCIA FISCAL ENCONTRA-SE CORRETA À LUZ DA IN 01/86 E IN 01/01, DEIXANDO-SE DE FAZER COMENTÁRIOS ACERCA DA QUESTÃO DA PROPORCIONALIDADE EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO EM FACE DA CONSTATAÇÃO DA INEXISTÊNCIA DESSAS OPERAÇÕES NO PERÍODO AUTUADO.” (G.N.)

CORRETA, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS...”

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

-----  
ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

“...1.3 – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL E ÓLEO LUBRIFICANTE UTILIZADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADOS SINTETICAMENTE NO LIVRO DE REGISTRO E APURAÇÃO DO

ICMS SOB O TÍTULO "OUTROS CRÉDITOS", SUBTÍTULO "SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA"

TRATA-SE DE ESTORNO DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL E ÓLEO LUBRIFICANTE, UTILIZADOS EM EQUIPAMENTOS EMPREGADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADOS SINTETICAMENTE NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO "OUTROS CRÉDITOS", SUBTÍTULO "SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA", CONFORME DETALHAMENTO FORNECIDO PELA CONTRIBUINTE, EM ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES FISCAIS.

[...]

ANALISANDO O ANEXO 3A (CD) DO AUTO DE INFRAÇÃO PERCEBE-SE QUE O FISCO ESTORNOU O CRÉDITO RELATIVO AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NAS SEGUINTE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS: MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRAS, BOB CAT, VEÍCULOS DE PASSEIO, INCLUSIVE PICKUPS E FURGÕES, EMPILHADEIRAS E CAMINHÕES QUE NÃO ATUAM NO TRANSPORTE DE MINÉRIO.

DE MODO DIVERSO, MANTEVE OS CRÉDITOS NA PROPORÇÃO DO CONSUMO EM EQUIPAMENTOS VINCULADOS À ATIVIDADE EXTRAÇÃO E TRANSPORTE INTERNO DO MINÉRIO, COMO CAMINHÕES, PERFURATRIZES, RETROESCAVADEIRAS E CARREGADEIRAS.

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE OS VEÍCULOS A QUE SE REFERE O ESTORNO ATUAM NA ATIVIDADE, DESDE A IRRIGAÇÃO DE VIAS, MOVIMENTAÇÃO E REMOÇÃO DE EQUIPAMENTOS E LUBRIFICAÇÃO DAS MÁQUINAS.

O FISCO FIRMA CONVICÇÃO DE QUE OS VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS ATUAM EM LINHA MARGINAL OU SÃO ALHEIOS AO PROCESSO PRODUTIVO.

SUSTENTA O FISCO QUE OS TRATORES DE ESTEIRA SÃO VEÍCULOS QUE SE PRESTAM À MANUTENÇÃO DE VIAS, ACERTO DE PRAÇAS E PILHAS DE ESTÉRIL OU REJEITO, TAL COMO AS MOTONIVELADORAS.

COMO JÁ MENCIONADO EM VÁRIOS TRABALHOS FISCAIS SEMELHANTES, AS MOTONIVELADORAS (PATROL), POR TODAS AS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA IMPUGNANTE ATÉ HOJE, SÃO VEÍCULOS DESTINADOS A ABERTURA E MANUTENÇÃO DE VIAS DE TRÂNSITO INTERNO DO ESTABELECIMENTO, ATUANDO EXCLUSIVAMENTE NESSAS ATIVIDADES.

OS EQUIPAMENTOS OBJETO DO ESTORNO DE CRÉDITO SÃO VEÍCULOS OU EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO E TRANSPORTE INTERNO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU COLABORANDO NA ATIVIDADE DE MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS.

COMO JÁ MENCIONADO, NÃO SE VERIFICA NOS AUTOS O ESTORNO DE CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL UTILIZADO EM CAMINHÕES FORA DE ESTRADA; CAMINHÕES CAÇAMBA ESTRADA,



PÁS-CARREGADEIRAS, ESCAVADEIRAS E PERFURATRIZES, POIS TODOS ELES, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO, SE ENQUADRAM COMO EQUIPAMENTOS UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE LAVRA, EXTRAÇÃO, TRANSPORTE, BENEFICIAMENTO E ESTOCAGEM DO MINÉRIO.

ASSIM, ANALISANDO AS INFORMAÇÕES PRODUZIDAS PELAS PARTES NESTE E EM OUTROS PROCESSOS EM RELAÇÃO AOS EQUIPAMENTOS, **CONCLUI-SE QUE AS MOTONIVELADORES ATUAM DE FORMA SECUNDÁRIA, APENAS NA MANUTENÇÃO DE ESTRADAS E VIAS INTERNAS.**

NO TOCANTE AO CONSUMO DE ÓLEO DIESEL NAS **MOTONIVELADORAS, DÚVIDAS NÃO EXISTEM QUANTO À IMPROPRIEDADE DO CREDITAMENTO**, UMA VEZ QUE TAIS EQUIPAMENTOS ATUAM EXCLUSIVAMENTE EM LINHA MARGINAL AO PROCESSO PRODUTIVO, POIS NÃO ATUAM NA EXPLORAÇÃO DIRETA DO MINÉRIO, MAS SIM NA RETAGUARDA, NA MANUTENÇÃO DAS VIAS DE ACESSO E DESLOCAMENTO INTERNO.

NÃO SE DISCUTE A NECESSIDADE DAS MOTONIVELADORAS E DOS CAMINHÕES AUXILIARES, MAS É EVIDENTE QUE ELES NÃO ESTÃO ATRELADOS AO PROCESSO DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIO. CASO CONTRÁRIO, TODOS OS EQUIPAMENTOS DO ESTABELECIMENTO DEVERIAM TAMBÉM SER CONSIDERADOS PARA A TOMADA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO.

DE MESMA SORTE ENCONTRAM-SE **OS TRATORES DE ESTEIRAS QUE SE PRESTAM PARA O NIVELAMENTO DAS VIAS POR ONDE PASSAM OS VEÍCULOS COM O MINÉRIO E ABERTURA DE NOVAS FRENTE DE TRABALHO COM EVENTUAIS REMOÇÕES DE ENTULHOS EM PONTOS ESTRATÉGICOS.**

TRAZ O FISCO AS SEGUINTE APLICABILIDADES PARA OS TRATORES DE ESTEIRA E PNEU:

- **TRATOR DE ESTEIRA:** ESCLARECEMOS QUE ESTES VEÍCULOS SE PRESTAM À MANUTENÇÃO DE VIAS, RECOMPOSIÇÃO DE CAVAS E RETALUDAMENTO DE ENCOSTAS, TERRAPLANAGEM E LIMPEZA DE MATERIAIS DISPERSOS NO SOLO. PORTANTO, EXERCEM UMA ATIVIDADE MARGINAL À LINHA DE PRODUÇÃO, NÃO GERANDO DIREITO À CRÉDITO DO IMPOSTO, TANTO DO EQUIPAMENTO EM SI, QUANTO DAS PARTES E PEÇAS UTILIZADAS PARA MANUTENÇÃO DO MESMO, QUE É O CASO EM QUESTÃO. O PRÓPRIO CC/MG JÁ SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DO FISCO, EM JULGAMENTO DE PTAS DA PRÓPRIA AUTUADA, NAS DECISÕES PROLATADAS NOS ACÓRDÃOS 3799/11/CE (PTA 01.000159422.42) E 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68).

[...]

HÁ DE SE REGISTRAR QUE OS ACÓRDÃOS NºS 21.372/13/1ª E 4.278/14/CE, COM SUJEIÇÃO PASSIVA DE MESMA TITULARIDADE, FORAM INSTRUÍDOS COM **RESPOSTA PERICIAL** A QUESITOS E DENTRE ESSES, UM ESPECÍFICO PARA OS EQUIPAMENTOS AQUI TRATADOS, QUEDANDO OBJETIVA A RESPOSTA DO PERITO, **"PATROL >CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESTRADAS; TRATOR DE ESTEIRA E TRATOR**

**DE PNEU > ESTES TRATORES TÊM A FUNÇÃO DE APOIO OPERACIONAL – ACERTO DE PRAÇAS E ESTRADAS.”**

EM QUE PESE NECESSÁRIO, O EMPREGO DESSES EQUIPAMENTOS NÃO SE CONSTITUI COMO ATIVIDADE PRINCIPAL DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIO. CASO CONTRÁRIO, TODOS OS EQUIPAMENTOS DO ESTABELECIMENTO DEVERIAM TAMBÉM SER CONSIDERADOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO.

HÁ DE SER SALIENTADO QUE **ESSE ENTENDIMENTO FISCAL FOI CORROBORADO ATRAVÉS DO JULGAMENTO DO PTA Nº 01.000172472.23, NO ACÓRDÃO Nº 21.372/13/1ª** PERTENCENTE AO MESMO ESTABELECIMENTO, CONTENDO AS MESMAS IRREGULARIDADES AUTUADAS, PORÉM RELATIVAS AO EXERCÍCIO DE 2006, ENDOSSADO NA DECISÃO DA CÂMARA ESPECIAL, ACÓRDÃO Nº 4.278/14/CE...”

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Ressalte-se, por fim, que a Impugnante se equivocou ao questionar (fls. 63) a glosa de créditos relativos ao óleo diesel consumido no “Britador Móvel-XR400/206” (função: Operação – Usina) e na “Retroescavadeira”, utilizada na movimentação de minério, pois, no presente Auto de Infração, inexistem estorno de créditos vinculados aos bens em questão (especialmente com as funções citadas pela Impugnante).

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, uma vez que, para os casos acima analisados, o óleo diesel é considerado material de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

#### **2.5. Da irregularidade “4” - 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 quadro abaixo, cujos dados foram extraídos do Anexo 4 do Auto de Infração (fls. 39 - meio físico e fls. 47 – meio eletrônico):

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

DESCRIÇÃO DO BEM
2º TAC - MG / RJ ( ICMS 12% ) - BOTÃO DE DESTRAVE DE PORTA COM ESPELHO
2º TAC - MG / RJ ( ICMS 12% ) - BOTÃO DE DESTRAVE DE PORTA COM ESPELHO
2º TAC - MG / RJ ( ICMS 12% ) - CABO SINGELO 2X1, 5MM2
2º TAC - MG / RJ ( ICMS 12% ) - CONTROLADORA PARA ATÉ 01 LEITOR
2º TAC - MG / RJ ( ICMS 12% ) - ESTAÇÃO REMOTA DE GERENCIAMENTO MULTIUSUÁRIO PAR
2º TAC - MG / RJ ( ICMS 12% ) - QUADRO DE DISTRIBUIÇÃO GERAL
2º TAC - MG / RJ ( ICMS 12% ) - SUPORTE PARA LEITOR PROXIMIDADE EM PAREDE COM ES
2º TAC - MG / RJ ( ICMS 12% ) - TRANSFORMADOR DE ALIMENTAÇÃO PARA CÂMERA DE CFTV
ASPERSOR CANHÃO SR 3003 COM ADAPTADOR DE 2", ROSCA BSP, REVERSÃO LENTA, COM JOGO
BOMBA SUBMERSA SP30/4; 60 HZ; PRESSÃO DE TRABALHO = 5,0 KG/CM; VAZÃO = 36 M3/H;
CURVA BORRACHA NATURAL COM ARAME DE AÇO E CAMADA DE RAYON, EXTREMIDADES FLANGEAD
CURVA BORRACHA NATURAL COM ARAME DE AÇO E CAMADA DE RAYON, EXTREMIDADES FLANGEAD
CURVA BORRACHA NATURAL COM ARAME DE AÇO E CAMADA DE RAYON, EXTREMIDADES FLANGEAD
CURVA BORRACHA NATURAL COM ARAME DE AÇO E CAMADA DE RAYON, EXTREMIDADES FLANGEAD
CURVA BORRACHA NATURAL COM ARAME DE AÇO E CAMADA DE RAYON, EXTREMIDADES FLANGEAD
CURVA BORRACHA NATURAL COM ARAME DE AÇO E CAMADA DE RAYON, EXTREMIDADES FLANGEAD
FRETE
GERADOR DIESEL POTENCIA 70 KVA, COM SAIDAS TRIFASICAS SENDO 4 TOMADAS 4 PINOS PA
GRUPO GERADOR DIESEL 50KVA, TRIFASICO, 220/127V, 60 HZ, COM QUADRO DE COMANDO E
LENÇOL NÃO METÁLICO; MATERIAL BORRACHA SINTÉTICA-SBR; COR PRETO; SUPERFÍCIE LISA X
LENÇOL NÃO METÁLICO; MATERIAL BORRACHA SINTÉTICA-SBR; COR PRETO; SUPERFÍCIE LISA X
MOINHO VIBRATORIO DE DISCO OSCILANTE EM CONSTRUÇÃO FECHADA, COM ISOLAMENTI ACÚST
MOTOR ELETRICO ROTOR GAIOLA MEDIA TENSÃO, 350 CV, 4000 V, 6 POLOS, COM PROTEÇÃO TER
PAINEL ENCLAUSURADOR PC 2000X600X600MM. CÓD. PC066
REDUTOR ACIONAMENTO CORREIA TRANSPORTADORA, EIXO PARALELO, SERVIÇO PESADO, MAT. EM
RODA P/ALIMENTADOR; TIPO. GUIA; APLICAÇÃO ALIMENTADOR SAPATA.
SISTEMA DE BOMBEAMENTO COMPOSTO POR BOMBA CENTRIFUGA DE EIXO HORIZONTAL, FAB.:
SISTEMA DE BOMBEAMENTO COMPOSTO POR BOMBA CENTRIFUGA DE EIXO HORIZONTAL, FAB.:
TAMBOR COMPLETO, MONTADO E BALANCEADO COMPOSTO DE: TAMBOR + EIXO +ANEL RING FED
TAMBOR COMPLETO, MONTADO E BALANCEADO COMPOSTO DE: TAMBOR + EIXO +ANEL RING FED
TAMBOR COMPLETO, MONTADO E BALANCEADO COMPOSTO DE: TAMBOR + EIXO +ANEL RING FED
TAMBOR COMPLETO, MONTADO E BALANCEADO COMPOSTO DE: TAMBOR + EIXO +ANEL RING FED
TAMBOR COMPLETO, MONTADO E BALANCEADO COMPOSTO DE: TAMBOR + EIXO +ANEL RING FED
TAMBOR COMPLETO, MONTADO E BALANCEADO COMPOSTO DE: TAMBOR + EIXO +ANEL RING FED
TAMBOR, DESENHOS.: 153N-42-10006 / K0085-006-02274-037, MONTADO E BALANCEADO (
TAMBOR, DESENHOS.: DF-100N-00-0001/42-0088 / DF-100N-00-0001/42-0089, MONTADO E
TAMBOR, DESENHOS.: DF-100N-00-0001/42-0098 / K 0085-006-02274-037, MONTADO E BA
TAMBOR, DESENHOS.: DF-100N-00-0001/42-0155 = DF-100N-00-0001/42-0103 / K 0085-0
VALVULA DE 2" BASICA, ROSCA BSP, PILOTO REDUTOR DE PRESSÃO METÁLICO - MOLA STAND
VALVULA DE 3" BASICA, FLANGE, PILOTO REDUTOR DE PRESSÃO METÁLICO - MOLA STANDART

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: “18998 – Sistema de Bombeamento Composto por Bomba Centrífuga de Eixo Horizontal”, “Tambor, Desenhos: 153N-42-10006/K0085-006-02274-037, Montado e

Balanceado” e a “Curva Borracha Natural com Arame de Aço e Camada de Ryon, Extremidades Flangead”.

Salienta que “o sistema de bombas centrífugas é responsável pela captação e movimentação da polpa do produto durante as fases de tratamento e beneficiamento” e que “a etapa onde esse sistema está inserido é apenas uma das etapas do processo, sem a qual a etapa seguinte não aconteceria, o que torna esse sistema essencial e particularizado, legitimando a manutenção dos créditos aproveitados”.

Quanto ao “Tambor, Desenhos: 153N-42-10006/K0085-006-02274-037, Montado e Balanceado”, a Impugnante informa que é utilizado na correia transportadora em sistema de acionamento contra-peso (transportadores de correia são responsáveis pelo transporte de minério nas etapas de beneficiamento, estando ligada aos processos de britagens, homogeneização e peneiramentos).

Por sua vez, “Curva Borracha Natural como Arame de Aço e Camada de Ryon, Extremidade Flangead, segundo a Impugnante é utilizada para desvio de fluxo de água ou polpa de minérios dentro das usinas”

Entende, dessa forma, que resta claro o direito ao crédito de ICMS por ela apropriado.

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 ou bens alheios à atividade de mineração, conforme demonstrado nas linhas que se seguem.

Com efeito, como já afirmado, 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, *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.

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:

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, *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), *verbis*:

Regulamento do imposto de Renda

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

§ 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.

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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Feitas essas considerações, passa-se à análise da glosa dos créditos propriamente dita, nos termos abaixo:

- A bomba centrífuga de eixo horizontal, como parte integrante do sistema de bombeamento, somente geraria direito a créditos do imposto, se a sua substituição aumentasse a vida útil do bem em que foi aplicada (sistema de bombeamento), por período superior a 12 (doze) meses, o que não é o caso dos autos, pois a própria Impugnante não trouxe aos autos prova nesse sentido;

- O “*Tambor, Desenhos: 153N-42-10006/K0085-006-02274-037, Montado e Balanceado*” é uma parte/peça utilizada na correia transportadora em sistema de acionamento contra-peso. Trata-se, portanto, de peça de reposição/manutenção, caracterizada como material de uso e consumo, nos termos do inciso IV da Instrução Normativa nº 01/86.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

- A “*Curva Borracha Natural como Arame de Aço e Camada de Ryon, Extremidade Flangead*”, também é classificada como material de uso e consumo, uma vez que se trata de parte/peça utilizada na conexão de tubos de condução (material de conexão de tubulações);
- Dentre os produtos objeto da autuação, podem ser citados, a título de exemplo, os bens denominados “2º TAC - MG / RJ (ICMS 12%) – Transformador de Alimentação para Câmera de CFTV” e o “Moinho Vibratório de Disco Oscilante em Construção Fechada, com Isolamento Acústico”, pois esses bens, utilizados em equipamentos de CFTV e em laboratório químico, respectivamente, não desenvolvem nenhuma ação nas fases de extração, movimentação interna ou beneficiamento de minério.

Corroborando o acima exposto, o Acórdão nº 22.255/16/1ª, que analisou matéria idêntica, envolvendo a mesma matéria e produtos autuados, e também o mesmo estabelecimento autuado, cuja decisão foi favorável à manutenção da glosa dos créditos, nos seguintes termos:

ACÓRDÃO Nº 22.255/16/1ª

PTA/AI: 01.000374501-48

IMPUGNANTE: VALE S/A

IE: 461024161.35-05

“... A IRREGULARIDADE REFERE-SE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A BENS E MERCADORIAS LANÇADAS NO DOCUMENTO 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.

[...]

**BENS UTILIZADOS EM LABORATÓRIO QUÍMICO E ESCRITÓRIOS:**

SOB A ÓTICA DA IN Nº 01/86, OS BENS UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS DE ANÁLISES E NOS ESCRITÓRIOS, NÃO INTEGRANTES DO ATIVO IMOBILIZADO, SÃO CONSIDERADOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO, UMA VEZ QUE APLICADOS EM LINHA MARGINAL À DE PRODUÇÃO. SOB O PRISMA DA IN Nº 01/98, OS BENS DO IMOBILIZADO, TAMBÉM UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS E ESCRITÓRIOS, SÃO CONSIDERADOS BENS ALHEIOS À ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO, UMA VEZ QUE NÃO EXERCEM NENHUMA AÇÃO INTRÍNSECA NO PROCESSO PRODUTIVO PROPRIAMENTE DITO (NA EXTRAÇÃO, NA MOVIMENTAÇÃO OU NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO) OU NA COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO FINAL.

**BENS UTILIZADOS EM RESERVATÓRIOS DE ÁGUA E CÂMERAS DE VÍDEO:**



DA MESMA FORMA, POR NÃO EXERCEREM QUALQUER AÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO PROPRIAMENTE DITO, SÃO TAMBÉM CONSIDERADOS **ALHEIOS À ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO AUTUADO OS BENS** (BOMBAS/MOTOBOMBAS) UTILIZADOS NO BOMBEAMENTO DE ÁGUA POTÁVEL PARA CONSUMO DA USINA E AQUELES EMPREGADOS NAS CÂMERAS DE VÍDEO, **RESPONSÁVEIS PELO MONITORAMENTO DO ESTABELECIMENTO.**

BENS UTILIZADOS EM TRANSPORTADORES DE CORREIAS/TCLD:

COM RELAÇÃO AOS BENS APLICADOS NAS TRANSPORTADORES DE CORREIAS E NOS TRANSPORTADORES DE CORREIAS DE LONGA DISTÂNCIA (TCLD), CABEM AS SEGUINTE OBSERVAÇÕES:

- O “**GRUPO GERADOR DIESEL 50KVA**” E O “GERADOR DIESEL POTÊNCIA 70 KVA”, UTILIZADOS PARA “**COZINHAR A CORREIA PARA EMENDA**”, SÃO CONSIDERADOS BENS ALHEIOS À ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DA IN Nº 01/98, UMA VEZ QUE NÃO EXERCEM QUALQUER AÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO PROPRIAMENTE DITO;
- O “**LENÇOL NÃO METÁLICO; MATERIAL BORRACHA SINTÉTICA-SBR**”, UTILIZADO NO “REVESTIMENTO DA EMENDA” **CARACTERIZA-SE COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO**, NOS TERMOS DA IN Nº 01/86, UMA VEZ QUE DESTINADOS À MANUTENÇÃO DAS CORREIAS;
- COMO JÁ AFIRMADO, POR SE TRATAR DE PARTES E PEÇAS DE UM BEM PRINCIPAL, O “**FREIO CONTRA RECVO**”, OS “**TAMBORES DIVERSOS**”, OS “**ACOPLAMENTOS DIVERSOS**” E OS “**REDUTORES/MOTO REDUTORES**” SOMENTE GERARIAM DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS, NOS TERMOS PREVISTOS NO ART. 66, § 6º DO RICMS/02, SE AUMENTASSEM A VIDA ÚTIL DO BEM EM QUE APLICADOS POR PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, PROVA ESTA NÃO PRODUZIDA NOS AUTOS PELA IMPUGNANTE.

TUBOS DE CONDUÇÃO/PARTES E PEÇAS - SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE MINÉRIO:

[...]

POR SUA VEZ, AS “**VÁLVULAS**” E A “**BOMBA CENTRÍFUGA**”, POR SE TRATAR DE PARTES E PEÇAS DE UM BEM PRINCIPAL, SOMENTE GERARIAM DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS, NOS TERMOS PREVISTOS NO ART. 66, § 6º DO RICMS/02, SE AUMENTASSEM A VIDA ÚTIL DO BEM EM QUE APLICADOS POR PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, PROVA ESTA NÃO PRODUZIDA NOS AUTOS PELA IMPUGNANTE.

OUTROS BENS - APLICAÇÕES DIVERSAS:

AS MESMAS CONSIDERAÇÕES FEITAS NOS ITENS ANTERIORES APLICAM-SE AOS BENS LISTADOS NO QUADRO ACIMA, A SABER:

- OS ITENS “**2º TAC ... BOTÃO DE DESTRAVE**”, “**2º TAC ... CABO SINGELO**”, “**CURVA DE BORRACHA NATURAL**”, “**MÓDULO DE**

CONEXÃO DE FIBRA ÓPTICA”, “MÓDULO ETHERNET 10/100”, “MOTOR ELÉTRICO” (PARTE DA BOMBA DE VÁCUO), “**RODA P/ALIMENTADOR**”, ETC., NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E NÃO ATENDEM AO DISPOSTO NO ART. 66, § 6º DO RICMS/02, NÃO GERANDO, POIS, DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS;

• O “**ASPERSOR CANHÃO**”, UTILIZADO NA LIMPEZA DE BÂSCULA; A “BOMBA 2400”, UTILIZADA PARA BOMBEAR ÁGUA SUPERFICIAL DA MINA; O “**PAINEL ENCLAUSURADOR**”, UTILIZADO NA CENTRAL DE COMPRESSORES, PARA MINIMIZAR RUÍDO PARA A ÁREA EXTERNA E O “PERFIL AÇO”, UTILIZADA NA PARTE ESTRUTURAL DA USINA, SÃO CONSIDERADOS BENS ALHEIOS À ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO AUTUADO, UMA VEZ QUE NÃO EXERCEM QUALQUER AÇÃO INTRÍNSECA NO PROCESSO PRODUTIVO PROPRIAMENTE DITO (NA EXTRAÇÃO, NA MOVIMENTAÇÃO OU NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO...”

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

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.

## **2.6. Da Irregularidade “5” - 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.

## **2.7. Do Cancelamento da Majoração da Multa Isolada, por Reincidência:**

Conforme salientado acima, além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, o Fisco está a exigir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência.

“§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera

administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes."

No entanto, o art. 79, inciso I, alínea "e", da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, revogou os dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. Examine-se:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

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

Dessa forma, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), a seguir reproduzido, deve ser cancelada a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência.

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

### **3. 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;

(Destques acrescidos).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Corroborando 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 003/07 (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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 PREOCESSE DE INDUSTRIALIZAÇÃO**

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

§ 3º É VEDADO O CRÉDITO RELATIVO A MERCADORIA ENTRADA NO ESTABELECIMENTO OU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A ELE FEITA:

I - PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU PRODUÇÃO RURAL, QUANDO A SAÍDA DO PRODUTO RESULTANTE NÃO FOR TRIBUTADA OU ESTIVER ISENTA DO IMPOSTO, EXCETO SE TRATAR-SE DE SAÍDA PARA O EXTERIOR;

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

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

- a) disciplinamento do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República (que exige lei para permitir a manutenção do crédito quando as saídas posteriores não são tributadas);
- b) norma que rege a amplitude (o método) do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);
- c) normas de vigência.

Assim, teríamos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 REPRÓDUZEM (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, II**

COMO JÁ VISTO, **O ART. 33 É REGRA DE VIGÊNCIA DO CAPUT DO ART. 20 (ASPECTO TEMPORAL) E, AO POSTERGÁ-LA PARCIALMENTE, ACABOU POR LIMITAR O PRÓPRIO CONTEÚDO DO CRÉDITO, ISTO É, O ASPECTO MATERIAL DA NORMA (EXCLUIU O USO E CONSUMO, A ENERGIA E A COMUNICAÇÃO EM CERTOS CASOS, P. EX.).**

O ART. 32 TEM EXATAMENTE A MESMA FUNÇÃO DO ART. 33 (É CLÁUSULA DE VIGÊNCIA) E REFERE-SE, NO INCISO II, AINDA QUE SEM MENCIONÁ-LAS, ÀS EXCEÇÕES CONSTANTES DOS §§ 1º E 3º DO ART. 20, BEM COMO DOS INCISOS I E II E DO § 2º DO ART. 21.

EM SÍNTESE:

- O ART. 33 É NORMA DE VIGÊNCIA DO QUE DENOMINAMOS REGRA DE AMPLITUDE DO DIREITO AO CRÉDITO (ART. 155, § 2º, XII, “C”);

- O INCISO II DO ART. 32 É NORMA DE VIGÊNCIA DO DISCIPLINAMENTO DA ALÍNEA “A” DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

OU SEJA, O ART. 32, II, NÃO TEM NENHUM CONTEÚDO QUE NÃO SEJA O LIGADO AO TEMPO (VIGÊNCIA) E PODERIA PERFEITAMENTE ESTAR REDIGIDO ASSIM:

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

[...]

II – darão direito de crédito nos termos do inciso I do § 3º do art. 20 e não serão objeto do estorno previsto no inciso II do art. 21 as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive 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, II, “c”), claramente demonstrou que não havia, a pretexto de tratar de

‘consumo em processo de industrialização’, autorizado o aproveitamento de créditos do gênero uso e consumo, mesmo nas exportações.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

[...]

Como se percebe, a Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto que a expressão **consumida no processo de industrialização** (do art. 33, II, “b” da Lei Complementar) **equivale a utilizados no processo industrial** (art. 31, III do Convênio 66/88). Logo, com base em tais expressões, não é possível conceder pela lei complementar crédito que não era concedido pelo convênio.

#### 10.10.8 Conclusões

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4º, “b” do RICMS/02 (com vigência até 16/08/12 – fatos geradores do presente PTA referem-se ao exercício de 2011).

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 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 A 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.**

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.

CORROBORA ESSE ENTENDIMENTO VÁRIAS RESPOSTAS DADAS PELA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS – SEF/MG A CONSULTAS DE CONTRIBUINTES. CONFIRA-SE AS SEGUINTE:

[...]

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**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 FUNDAMENTADA NO TEXTO ABAIXO, DE AUTORIA DO ADVOGADO GERAL DO ESTADO, DR. CARLOS JOSÉ DA ROCHA, *IN VERBIS*:

[...]

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.**”

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Diante do exposto, **ACORDA** a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Procuração e Substabelecimento protocolados no CC/MG sob o número 17.911 em 29/09/17. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Erick de Paula Carmo que a reconhecia em relação aos fatos geradores anteriores a 06/05/11, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. No mérito, pelo voto de qualidade, 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. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) que o julgava parcialmente procedente para excluir, também, as exigências relativas ao tubo de condução, polímero, elemento raspador, lâmina componente, limpador componente, tubo componente, aglomerante e energia elétrica utilizada nos sistemas de captação e recuperação de água aplicada no processo produtivo e o Conselheiro Erick de Paula Carmo que excluía, ainda, as exigências relativas aos itens de laboratório. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Catharina Gabarra Tavares dos Santos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 03 de outubro de 2017.**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.681/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000578314-65	
Impugnação:	40.010141547-14	
Impugnante:	Vale S.A.	
	IE: 461024161.35-05	
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.

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a outubro de 2011, 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 óleo diesel consumido fora do processo produtivo minerário, mediante lançamento sintético no livro Registro de Apuração do ICMS, sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição Tributária”;
4. 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.
5. 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 da decadência para fatos geradores anteriores a 06/05/11, e a exclusão dos seguintes itens da exigência fiscal de ICMS, por considerá-los produtos intermediários: **tubo de condução, polímero, elemento raspador, lâmina componente, limpador componente, tubo componente, aglomerante e energia**

**elétrica utilizada nos sistemas de captação e recuperação de água aplicada no processo produtivo e as exigências relativas aos itens de laboratório.**

Quanto à exceção substancial indireta de mérito da decadência do direito de lançar, para as exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da contribuinte, entendo que deve ser aplicado o § 4º do art.150 do CTN, para que sejam declarados decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 06/05/11.

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

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

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

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

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

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.182.241 - SP (1998/0052800-8), *in verbis*:

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

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

2. RECURSO ESPECIAL NÃO-PROVIDO.

#### **VOTO**

#### **O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:**

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

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

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

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

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTOS DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO, O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO" (ALBERTO XAVIER, *DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*, EDITORA FORENSE, 3ª EDIÇÃO, PÁG. 87). (GRIFOU-SE)

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

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

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

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

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

É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO

DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

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

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

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

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

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

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

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

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

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART.150,

§4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 06/05/11, deve levar em consideração o disposto no art.150, § 4º, do CTN.

Até mesmo porque havendo apenas recolhimento a menor de ICMS, devido à glosa de créditos pela Fiscalização, em que pende dúvida razoável, oriunda da subjetividade do conceito classificatório dos créditos permitidos ou vedados à compensação no sistema de débito e crédito do ICMS, segundo a legislação tributária vigente, não há inexistência ou omissão grave, a ponto de consistir em irregularidade do cumprimento de obrigações acessórias pelo contribuinte. Assim, resta inaplicável o art.149, inciso V, do CTN à espécie.

Desta feita, pendendo apenas ato administrativo de homologação dos valores declarados e recolhidos pelo contribuinte, acaso permaneça inerte a Fazenda Pública por mais de 5 (cinco) anos, verifica-se a homologação tácita do numerário indicado e recolhido pelo contribuinte.

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

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

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

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

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no



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

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

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

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

Por essas razões jurídicas, entendo que as exigências fiscais, atinentes ao período anterior ao dia 06/05/11, estão extintas pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de lançar o crédito tributário recolhido a menor.

No que tange à exclusão dos produtos aludidos acima, considero-os produtos intermediários, que integram o processo produtivo da Autuada, ao revés 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 a seguir 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, 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-se 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.

Nesta 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 litteris*:

“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, 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: **“tubo de condução, polímero, elemento raspador, lâmina componente, limpador componente, tubo componente,**

**aglomerante e energia elétrica utilizada nos sistemas de captação e recuperação de água aplicada no processo produtivo e as exigências relativas aos itens de laboratório”.**

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 recepcionada 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, isto 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 do valor do bem, em prestações mensais, sendo que ao final do 48º 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.

Neste diapasão, o art.70 do RICMS 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 subseqüente 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, uma 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 ao “**gancho componente, tubo componente e revestimento componente**”.

No que tange à **IN SLT 01/2001**, como o período de fiscalização do Auto de Infração, se cinge ao ano fiscal de 2012, a instrução normativa vigente à época era a IN SLT nº 01/01, não sendo escoreta 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 impositivos 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". (GRIFOU-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 9784/99 (art.2º, parágrafo único, XIII), que cuida do processo administrativo federal, combinada com a Lei mineira nº 14.182/02 (art.3º e art.5º, 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, XIII, da Lei nº 9784/99, 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, III, acolhe o princípio da boa-fé objetiva, dentro do contraditório e da ampla defesa assegurados a todo processo administrativo mineiro.

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

Dentre esses itens, encontra-se o “**manto (correia transportadora)**” e como foi amplamente vergastado *supra*, aqui se analisa o todo e, não, as partes e peças que a compõem, logo, excluem-se as exigências fiscais relativa à “**elemento raspador, lâmina componente e limpador componente da correia transportadora**”, *in litteris*:

IN SLT n.01/2001

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

**Art. 2º** Para efeitos de crédito no imposto, **considera-se produto intermediário**, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, **manto (correia transportadora)**, chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento. (grifo nosso)

Nesse sentido, calha suplantar a idéia 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 22/03/2016, 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 litteris*:

“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 HOVE MANIFESTAÇÃO CONCLUSIVA SOBRE A OBEDIÊNCIA OU NÃO AO REQUISITO DO ART. 166 DO CTN PARA FINS DE RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DO INDÉBITO, O QUE HOVE FOI A DECLARAÇÃO DO DIREITO DE REGULARIZAÇÃO E COMPLEMENTAÇÃO DE EVENTUAL VÍCIO FORMAL CONSTATADO NAS AUTORIZAÇÕES EMITIDAS PELOS ADQUIRENTES DOS ELEVADORES PARA POSSIBILITAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO PELA IMPETRANTE, SOBRETUDO PORQUE O MÉRITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO AINDA NÃO HAVIA SIDO ENFRENTADO PELA SECRETARIA DE RECEITA FEDERAL QUE INDEFERIRA O PLEITO DA CONTRIBUINTE POR ENTENDÊ-LO INCABÍVEL NA SEARA ADMINISTRATIVA. PORTANTO, A ORDEM CONCEDIDA NO PRESENTE MANDADO DE SEGURANÇA NÃO RECONHECEU A EFETIVA COMPROVAÇÃO DO REQUISITO DO ART. 166 DO CTN PARA FINS DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO, NEM RECONHECEU COMO CORRETO O PERCENTUAL DE 30% DO VALOR DA NOTA FISCAL COMO SENDO AQUELE RELATIVO AO SERVIÇO DE INSTALAÇÃO, SOBRE O QUAL NÃO SERIA DEVIDA INCIDÊNCIA DE IPI. ANTES, O MANDAMUS FOI CONCEDIDO APENAS PARA IMPULSIONAR O PROCESSO ADMINISTRATIVO,

RECONHECENDO O DIREITO LÍQUIDO E CERTO À ANÁLISE ADMINISTRATIVA PROFUNDA SOBRE O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO FORMULADO PELA IMPETRANTE, DE FORMA QUE A ANÁLISE DE OFENSA AO ART. 166 DO CTN FOI POSTERGADA PARA O ÂMBITO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO CUJO MÉRITO DEVERÁ SER ANALISADO, OCASIÃO EM QUE SERÃO APURADOS OS VALORES DA RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE, NAQUILO EM QUE EFETIVAMENTE COMPROVADO, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR, NESSE MOMENTO, EM OFENSA AOS ARTS. 166 DO CTN, E NEM AO ART. 1º DA LEI Nº 12.016/2009.

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

No que tange aos demais produtos classificados pela Fiscalização Fazendária, como produtos de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento, *data maxima venia*, entendo, os **“tubos de condução”**, as **“peças e partes dos transportadores de correia”**, o **“polímero”**, **“tubo componente”**, o **“revestimento componente”** e a **“energia elétrica, utilizada nos sistemas de recuperação e captação de água”**, como **“produtos intermediários”**.

Inicialmente, os **tubos de condução** seriam utilizados 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*, os **tubos de condução** somente seriam “bens alheios à atividade do estabelecimento”, se o sistema fosse aberto, porque aí, sim, dependeria sempre da captação de água nova, que não se confundiria com a lama e a “água impura”, as quais seriam descartadas em outro ponto do parque industrial da Autuada.

Nesta 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 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.

Da mesma forma, a energia elétrica utilizada, nesse tipo de sistema fechado, integra o processo produtivo da Autuada e o material, isto é, a energia elétrica é consumida, integralmente, na operação do sistema de bombeamento da água, que recircula.

Por derradeiro, quanto aos produtos das **“lâminas e raspadores dos transportadores de correia”**, essas peças seriam utilizadas, 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.

No que tange aos **equipamentos de laboratório**, classifíco-os, igualmente, como produtos intermediários, pois, são imprescindíveis ao atendimento dos parâmetros de industrialização do produto, inclusive pela pureza da matéria-prima para o tipo de aço a ser produzido, o qual deve atender às especificações legais do produto final, no que concerne à sua resistência mecânica e aos limites de tolerância, determinados pela engenharia de qualidade e segurança.

Em linhas primaciais, os itens de laboratório se destinam à análise e validação do minério beneficiado, que será destinado à industrialização, logo, tão somente, após a certificação da qualidade e das características inerentes ao produto concebido em projeto, é que se finaliza o processo produtivo.

Tanto isso é verdade, que se o produto analisado não alcançar os parâmetros pretendidos em projeto, será forçoso o seu retorno à linha de produção ou ao seu descarte, caso não possa ser aproveitado. Desconsiderar o produto como intermediário, simplesmente, porque o laboratório está localizado em espaço físico, à margem da linha de industrialização, não tem o condão de desqualificar a essencialidade das atividades ali desempenhadas, dentro do contexto do processo produtivo da Autuada.

Desse modo, os equipamentos de aferição dos limites de especificação do produto elaborado, no que concerne à sua tolerância aos esforços mecânicos de compressão, tração, cisalhamento e torção do material testado, garantem a legitimidade de sua comercialização ulterior.

Feitas essas considerações, fica claro que a análise do material produzido por amostragem é imprescindível ao atendimento das especificações técnicas do material e de seu limite de tolerância exigido pelas normas técnicas dos órgãos de certificação, o que determina, inclusive, se o lote examinado deve ser rejeitado ou reinserido na linha de produção para sua transformação ou se será certificado como “produto acabado” e pronto para a comercialização.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, para excluir as exigências fiscais relativas aos itens: “**tubo de condução, polímero, elemento raspador, lâmina componente, limpador componente, tubo componente, aglomerante e energia elétrica utilizada nos sistemas de captação e recuperação de água aplicada no processo produtivo e as exigências relativas aos itens de laboratório**”, pelos fatos e fundamentos jurídicos expendidos no corpo desse voto.

**Sala das Sessões, 03 de outubro de 2017.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**