

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.755/17/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000403248-75  
Recurso de Revisão: 40.060141499-01  
Recorrente: Vale S.A.  
IE: 090024161.53-25  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coelho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de exigir o ICMS, uma vez que o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos e se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, conforme inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional. Matéria enfrentada de forma motivada e fundamentada pela Câmara *a quo*. Mantida a decisão recorrida.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO – ÓLEO DIESEL.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes da entrada de óleo diesel consumido fora do processo produtivo do estabelecimento autuado (mineração) e em veículos/equipamentos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS, não podendo, em nenhuma das situações, ser considerado como produto intermediário, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Procedimento fiscal respaldado no art. 70, inciso III do RICMS/02. Correta a exigência do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento) ou 100% (cem por cento), conforme o período, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência. Mantida a decisão recorrida.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – PEÇAS.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de peças aplicadas em tratores de esteira e carregadeiras, na proporção da utilização desses equipamentos fora do processo de extração e beneficiamento do minério, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Procedimento fiscal respaldado no art. 70, inciso III do RICMS/02. Correta a exigência do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento) ou 100%

(cem por cento), conforme o período, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência. Mantida a decisão recorrida.

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no exercício de 2010, face à constatação das seguintes irregularidades:

1. aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamento sintético no livro Registro de Apuração do ICMS, sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição Tributária”, relativos a óleo diesel consumido fora do processo produtivo do estabelecimento autuado (mineração) e em veículos/equipamentos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS;

2. aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, Multas de Revalidação e Isolada previstas nos art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

A Multa Isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos no período de janeiro a julho de 2010, e em 100% (cem por cento), a partir de agosto do mesmo ano, em função de reincidência, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.298/16/1ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido o Conselheiro Wagner Dias Rabelo (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências referentes ao óleo diesel e às partes e peças das carregadeiras e pás carregadeiras de propriedade da Impugnante, utilizadas para carregamento de vagões e caminhões empregados na saída do minério do estabelecimento. Vencido também o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas ao óleo diesel utilizado nos tratores de esteira e tratores de pneu de propriedade da Impugnante.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 213/247, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

---

### **DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

No caso o Recurso de Revisão versa sobre alegações de: 1) necessidade da produção de prova pericial, 2) decadência parcial do crédito tributário com base no art. 150 § 4º do CTN, 3) direito ao crédito sobre as aquisições dos produtos mencionados no Anexo III-B do Auto de Infração, 4) direito ao crédito pela aquisição de bens e óleo diesel que foi integralmente glosado nos equipamentos e veículos de propriedade da Recorrente, 5) direito ao crédito e relação com óleo diesel cedido a terceiros, e 6) direito ao crédito na proporção das exportações.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “a quo”, salvo pequenas alterações.

### **Da Produção de prova pericial**

A Recorrente reitera seu pleito a produção de prova pericial, defende tratar-se de direito subjetivo do contribuinte, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Reporta-se aos quesitos de fls. 85/86.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, é admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Recorrente, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG)

A recorrente alega ser a prova pericial indispensável para aferição de quais seriam as funções dos bens que ensejaram a autuação, bem como a função dos equipamentos nos quais o óleo diesel foi empregado.

Contudo, consta às fls. 09v que *“todas as informações sobre os veículos/máquinas/equipamentos, do contribuinte e de terceiros prestadores de serviços, bem como todos os dados de consumo de óleo diesel foram fornecidos pelo contribuinte, em atendimento a intimações do fisco”*, o que não foi contestado, restando-se incontroverso.

No mais, a perícia requerida afigura-se desnecessária, pois a matéria versada nos autos tem cunho eminentemente de direito, restringindo-se à análise da legitimidade dos créditos apropriados pela Recorrente, relativos ao óleo diesel consumido em veículos/equipamentos de sua propriedade, porém utilizados em áreas entendidas como não integrantes do processo produtivo (mineração), bem como do óleo diesel consumido em veículos/equipamentos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS.

Saliente-se que o Fisco manteve os créditos do óleo diesel consumido nos veículos/equipamentos vinculados aos seguintes “Agrupamentos” por ele indicados no Anexo I-A (CD fl. 44), vinculados diretamente ao processo de mineração:

- “Caminhão/Minério”: caminhões de propriedade do contribuinte, utilizados na movimentação interna do minério;
- “Escavadeira”: escavadeiras de propriedade do contribuinte, utilizadas na escavação e carga de caminhões de minério bruto enviado ao britador (escavação e carga de minério);
- “Mini Pá Carregadeira”: utilizada na extração de minério e alimentação de minério de britagem;
- “Perfuratriz”: utilizada na perfuração nas operações de mineração.

No tocante ao quesito de nº 08 (fl. 86), especificamente, mostra-se oportuno esclarecer que todos os créditos estornados pela Recorrente em seu livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS (estornos de livre iniciativa – “Outros Débitos” ou pagamentos relativos à anistia prevista no Decreto nº 46.383/13) foram deduzidos pelo Fisco em sua apuração mensal, o que pode ser observado na planilha acostada às fls. 17/24 (Anexo II), em suas colunas “Valor a ser Abatido – LRAICMS – Outros Débitos” e “Valor a ser Abatido – Decr. 46.383/13 – Diesel”, nas linhas inerentes à totalização mensal da glosa efetuada.

A perícia também se mostra prescindível pelo fato de que a matéria versada no presente processo é exatamente a mesma daquela contida no PTA nº 01.000246544-08, referente ao exercício de 2009, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, cujo respectivo lançamento foi aprovado pela 3ª Câmara de Julgamento, mediante Acórdão nº 21.779/15/3ª (ratificado pelo Acórdão nº 4.555/16/CE).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, e considerando-se que as informações contidas nos autos são suficientes para o desate da matéria, o que ficará evidenciado na análise de mérito, ratifica-se o indeferimento da prova pericial 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.

### **Do Mérito**

Conforme já relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, face ao:

1. aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a óleo diesel consumido fora do processo produtivo do estabelecimento e em veículos/equipamentos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS;
2. aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo.

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

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

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se somente em 31/12/15. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 14/12/15 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 23/12/15 (fls. 06), 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conhecimento desse procedimento efetuado pela Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da utilização indevida de créditos do imposto. 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 ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

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 REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

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

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCÔNFORMIDADE 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.

No tocante especificamente a Súmula nº 555/STJ, entende-se que acerca daquilo que exige o Fisco, sob o escopo de lançamento de ofício, não houve por parte da Autuada a declaração do débito. E é exatamente por não haver tal declaração, importando em omissão de pagamento do ICMS, é que originou o presente lançamento.

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

Superada a alegação de decadência, cabe ressaltar que consta às fls. 09v que *“todas as informações sobre os veículos/máquinas/equipamentos, do contribuinte e de terceiros prestadores de serviços, bem como todos os dados de consumo de óleo diesel foram fornecidos pelo contribuinte, em atendimento a intimações do fisco”*, o que não foi contestado, restando-se incontroverso.

No tocante à irregularidade 1, aproveitamento indevido do produto óleo diesel, o Fisco, em sua apuração, elaborou os Anexos “IA”, “I.A.1” e “II”, que se encontram inseridos na mídia eletrônica acostada às fls. 44 (cópias impressas dos Anexos IA1 e II às fls. 14/15 e 17/24), os quais podem ser assim resumidos:

- Anexo “IA”: planilha onde constam os dados de consumo de óleo diesel “por veículo/máquina/equipamento ou terceiro prestador de serviços” (informações prestadas pela Autuada) e cálculo do percentual mensal de estorno;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo “IA.1”: planilha contendo o resumo do Anexo “IA”, por agrupamento, e o percentual médio de estorno;

- Anexo II: planilha onde foram relacionadas as notas fiscais referentes aos créditos do imposto aproveitados nas DAPIs como “Outros Créditos - Substituição Tributária”, que serviram de referência para apuração dos créditos indevido relativos ao óleo diesel, mediante aplicação do percentual mensal de estorno transportado do Anexo “IA”.

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

**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<sup>1</sup> a que é submetido pelas empresas mineradoras.

Tal entendimento, entretanto, não modificou os critérios utilizados pela Fiscalização 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 ao óleo diesel consumido nas fases que compõem o processo produtivo das mineradoras, quando equiparado a produto intermediário (óleo diesel consumido como força motriz de máquinas/veículos/equipamentos utilizados na linha central de produção), nos termos estabelecidos na IN nº 01/86.

A atividade-fim da “Vale S.A.” é a mineração. A IN SUTRI nº 01/14 definiu que o processo produtivo de uma mineradora começa no desmonte e termina na estocagem.

Estabelece, ainda, que a movimentação interna (transporte) de minério entre essas fases, também faz parte do processo produtivo da mineradora. De forma didática e simplificada, o processo produtivo de uma mineradora pode ser assim resumido:

---

<sup>1</sup> Processos ou tratamentos complementares à extração mineral (beneficiamento mineral ou não industrial) dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias, tais como: fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração ou aglutinação, briquetagem, nodulação, sinterização, pelotização, desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtragem, etc.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- EXTRAÇÃO: geralmente feita por meio de detonações. Depois o minério é retirado por escavadeiras e transportado por caminhões para a fase de processamento (ou beneficiamento).

- MOVIMENTAÇÃO INTERNA: refere-se à movimentação do minério do local de extração até o local onde ocorre o beneficiamento ou a sua estocagem;

- BENEFICIAMENTO: são realizadas as britagens (primária, secundária e terciária), o peneiramento (primário, secundário e terciário) e a classificação.

- ESTOCAGEM: após acumulados em pilhas, os diferentes tipos de minério produzidos estão prontos para serem levados aos clientes.

Nesse momento termina o processo produtivo da mineradora, lembrando que a movimentação interna do minério pode ser feita por correia transportadora ou caminhões.

Todo o funcionamento do processo produtivo é em função do produto – minério de ferro – logo, seguindo-se o produto, acompanhando-se todo o trajeto por ele percorrido, tem-se todas as respostas necessárias para a definição de quais produtos adquiridos pela mineradora dão direito ao crédito do ICMS.

O minério é extraído da rocha, a escavadeira o coloca em caminhões/correia transportadora, que o transporta até o britador primário. Por meio de correia transportadora ele é levado para o peneiramento primário, após isso segue para a britagem secundária, depois para a terciária, segue para o peneiramento secundário, segue para o classificador, depois para o hidrociclone, filtragem, estocagem. Naturalmente existem diversos atalhos nesse caminho, pois cada “tipo” de minério (granulação) tem um caminho próprio, às vezes mais curto às vezes mais longo, mas, basicamente, esse é o percurso do produto.

Logo, a matéria-prima é, indiscutivelmente, o minério de ferro. Tudo o que se agrega ao produto nesse caminho é produto intermediário, tudo o que é consumido em contato com o produto também é produto intermediário. Os britadores, as peneiras, as correias transportadoras (o equipamento, propriamente dito), os hidrociclones são bens do ativo permanente que fazem parte do processo de produção, logo, todos são bens cujos créditos são autorizados pela legislação tributária.

As partes e peças que se desgastam nesses ativos pelo contato direto com o produto também são passíveis de creditamento. Todos esses conceitos estão descritos nas instruções normativas retromencionadas.

Ora, se a IN SUTRI nº 01/14 define o que seja processo produtivo, estabelecendo inclusive suas etapas, conclui-se que as atividades exercidas em uma mineradora, que não estejam incluídas nessas fases, não fazem parte do processo produtivo, podendo ser denominadas linhas marginais à de produção, linhas auxiliares à de produção, etc.

Assim, no presente caso, o direito ao crédito do ICMS relativo à entrada de óleo diesel somente é reconhecido se ele for consumido no processo produtivo da mineração, isto é, no desmonte; na movimentação de material entre o desmonte e o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

beneficiamento; no beneficiamento; ou na movimentação de material entre o beneficiamento e a estocagem.

O óleo diesel é consumido nessas fases da produção como força propulsora (ou força motriz) das máquinas, equipamentos e veículos que participam de forma direta no processo produtivo das empresas de mineração.

Seguindo essa lógica, o Fisco apurou três situações distintas, a saber:

a) veículos/equipamentos cujos créditos de óleo diesel foram integralmente mantidos (veículos de propriedade da Autuada);

b) veículos/equipamentos cujos créditos de óleo diesel foram integralmente estornados:

b.1) óleo diesel consumido em veículos de propriedade da Autuada, não utilizados diretamente no processo produtivo;

b.2) óleo diesel consumido em veículos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços, não tributados pelo ICMS;

c) veículos/equipamentos cujos créditos de óleo diesel foram parcialmente estornados.

Resta, portanto, a análise ou o detalhamento de cada uma das situações acima descritas.

a) Óleo Diesel – Créditos Integralmente Mantidos – Veículos de Propriedade da Autuada:

Como já informado no tópico relativo à perícia requerida, o Fisco manteve integralmente os créditos do óleo diesel consumido nos veículos/equipamentos de propriedade da Autuada vinculados aos seguintes “Agrupamentos”, uma vez que utilizados diretamente ao processo de mineração:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS NÃO ATINGIDOS PELA GLOSA DE CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL

AGRUPAMENTO FISCO	ESTORNO?	% DE ESTORNO	(DESCRIÇÃO COMPLETA)	FUNÇÃO ESPECÍFICA NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE
CAMINHÃO/MINÉRIO	NÃO	-	CAMINHÃO VOLVO	MOVIMENTAÇÃO DE PRODUÇÃO
			CAMINHÃO 1620 - MERCEDES BENZ	
			CAMINHÃO MERCEDES BENZ	
CAMINHÃO/MINÉRIO	NÃO	-	CAMINHÃO 1620 - MERCEDES BENZ	MOVIMENTAÇÃO DE PRODUÇÃO
			CAMINHÃO 709 - MERCEDES BENZ	
			CAMINHÃO 8X4	
CAMINHÃO/MINÉRIO	NÃO	-	CAMINHÃO SCANIA	MOVIMENTAÇÃO DE PRODUÇÃO
			CAMINHÃO SCANIA 8X4	
			CAMINHÃO 2423 - MERCEDES BENZ	
CAMINHÃO/MINÉRIO	NÃO	-	CAMINHÃO 710 - MERCEDES BENZ	MOVIMENTAÇÃO DE PRODUÇÃO
CAMINHÃO/MINÉRIO	NÃO	-	CAMINHÃO MERCEDES BENZ	APOIO A UNIDADE DE OPERAÇÃO
			CAMINHÃO 8X4	
			CAMINHÃO MÉDIO	
ESCAVADEIRA	NÃO	-	ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO E CARGA DE CAMINHÕES DE MINÉRIO BRUTO ENVIADO AO BRITADOR
ESCAVADEIRA	NÃO	-	RETRO ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO E CARGA DE MINÉRIO
MINI PÁ CARREGADEIRA	NÃO	-	MINI CARREGADEIRA	EXTRAÇÃO DE MINÉRIO E ALIMENTAÇÃO DE MINÉRIO DE BRITAGEM
PERFURATRIZ	NÃO	-	PERFURATRIZ	PERFURAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE MINERAÇÃO

A Recorrente se equivoca ao questionar uma hipotética glosa de créditos de óleo diesel consumido em veículo de sua propriedade (*vide* tópico “3.3” da impugnação – fls. 67/68 e 70), no caso o “Caminhão Médio 8x4”, pois, como visto acima, o que também pode ser observado na planilha acostada às fls. 14/15 (Anexo IA1 – meio físico)<sup>2</sup>, não houve estorno de créditos inerentes ao referido caminhão, de propriedade da Autuada, uma vez que se trata, segundo a Fiscalização, de veículo utilizado no carregamento do minério, com participação direta no processo de mineração, com direito a créditos do imposto.

Os questionamentos da Recorrente quanto ao óleo diesel consumido em “Carregadeiras”, “Pá Carregadeira Mecânica 980H” e “Tratores de Esteira”, bem como em veículos de propriedade de terceiros, serão analisados nos tópicos que se seguem.

#### b.1) Óleo Diesel Consumido em Veículos de Propriedade da Autuada – Estorno Integral dos Créditos:

Conforme demonstrado no Anexo IA1 do Auto de Infração (fls. 14/15), os veículos/equipamentos de propriedade da Autuada, cujos créditos de óleo diesel neles consumido foram integralmente glosados são os seguintes:

- Ambulância: destinada ao socorro de funcionários;
- Caminhão Comboio: destinado ao abastecimento de máquinas e equipamentos;
- Caminhões Guindauto: tem a função de içar peças e equipamentos;

<sup>2</sup> Vide, também o Anexo IA, em meio eletrônico (fl. 44).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Caminhão/Incêndio: como o próprio nome indica, tem como finalidade o combate a incêndios;
- Caminhões PIPA: utilizado para umidificar estradas (vias e acessos);
- Caminhão/Carreta PRANCHA: caminhão cavalo mecânico, utilizado no transporte de equipamentos de esteira sob carreta prancha;
- Empilhadeiras/Apoio: refere-se a empilhadeiras utilizadas para movimentação de materiais em armazéns, como apoio operacional na mina;
- Motoniveladoras: utilizadas para nivelamento de estradas ou patamares (apoio à infraestrutura da mina);
- PICKUPs (Sprinter, L200 e Ducato): são veículos diversos utilizados para transporte/deslocamento de funcionários;
- Plataforma Elevatória: equipamento usado para elevar funcionários a grandes alturas, com segurança;
- Tratores de Pneus/Apoio: utilizado para empurrar material e acertar praça de carregamento (apoio operacional).

Portanto, a glosa dos créditos se restringiu ao óleo diesel consumido fora do processo produtivo, isto é, consumido em veículos/equipamentos de apoio operacional, uma vez que não utilizados em nenhuma das etapas do processo da mineração (extração, movimentação interna ou beneficiamento do minério).

Nesse caso, o óleo diesel é considerado como material de uso e consumo, cujo crédito é expressamente vedado pelo art. 70, inciso III do RICMS/02.

### b.2) Óleo Diesel Consumido em Veículos de Propriedade de Terceiros – Estorno Integral dos Créditos:

De acordo com a planilha relativa ao Anexo IA do Auto de Infração (CD - fls. 44), os veículos de propriedade de terceiros, cujos créditos de ICMS foram glosados, identificados pela expressão “Contratada/Terceiros”, da coluna “Agrupamento Fisco”, são os seguintes:

**VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS, TRIBUTADOS PELO ISSQN - CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL GLOSADOS**

AGRUPAMENTO FISCO	ESTORNO DE CRÉDITO?	% DE ESTORNO	(DESCRIÇÃO COMPLETA)	FUNÇÃO ESPECÍFICA NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE
CONTRATADA/TERCEIROS	SIM	100%	L200	TRANSPORTE DE PESSOAS
			SPRINTER	
			S-10	
			RANGER	
			HILLUX	
CONTRATADA/TERCEIROS	SIM	100%	CAMINHÃO PIPA	TRANSPORTE DE ÁGUA, POTÁVEL OU NÃO, BEM COMO PARA CONTROLE DE EMISSÃO DE POEIRA, OU SEJA, REDUÇÃO DE PARTICULAS.
CONTRATADA/TERCEIROS	SIM	100%	PATROL	APOIO OPERACIONAL, ACERTO DE PRAÇAS DE ESCAVADEIRAS E MANUTENÇÃO DE ESTRADAS
			MOTONIVELADORA	
CONTRATADA/TERCEIROS	SIM	100%	AMBULÂNCIA	EQUIPAMENTOS PARA SEGURANÇA PREVENTIVA DOS FUNCIONÁRIOS, EM EVENTUAIS OCORRÊNCIAS PARA TRANSPORTE DE ACIDENTADOS DA MINA PARA O HOSPITAL.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS, TRIBUTADOS PELO ISSQN - CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL GLOSADOS - CONTINUAÇÃO

AGRUPAMENTO FISCO	ESTORNO DE CRÉDITO?	% DE ESTORNO	(DESCRIÇÃO COMPLETA)	FUNÇÃO ESPECÍFICA NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE
CONTRATADA/TERCEIROS	SIM	100%	Caminhão Agrale	APOIO A UNIDADE DE OPERAÇÃO.
			Caminhão	
			Caminhão Mercedes Benz	
			Caminhão Ford	
			Escavadeira	
			Caminhão 1620 - Mercedes Benz	
			Gerador	APOIO INFRAESTRUTURA
CONTRATADA/TERCEIROS	SIM	100%	Carregadeira	CARREGAMENTO DE VAGÕES E DE CAMINHÕES DE TERCEIROS PARA TRANSPORTE EXTERNO.
CONTRATADA/TERCEIROS	SIM	100%	Escavadeira	ESCAVAÇÃO E CARGA DE CAMINHÕES DE MINÉRIO BRUTO ENVIADO AO BRITADOR
CONTRATADA/TERCEIROS	SIM	100%	Retro Escavadeira	ESCAVAÇÃO E CARGA DE MINÉRIO
CONTRATADA/TERCEIROS	SIM	100%	Carregadeira	Extração de minério e alimentação de minério de britagem
			Carregadeira W20E	
CONTRATADA/TERCEIROS	SIM	100%	Rompedor	Fragmentar rochas
CONTRATADA/TERCEIROS	SIM	100%	Caminhão Mercedes Benz	Movimentação de produção
			Caminhão - VW-31320	
			Caminhão Volkswagen	
			Caminhão Volvo	
			Caminhão Scania	
			Caminhão 8x4	
			Caminhão Médio	

O consumo do óleo diesel, nesse caso, ocorre em veículos de propriedade de terceiros (caminhões, escavadeira, carregadeira, retroescavadeira, gerador, rompedor, etc.), utilizados na prestação de serviços contratados pelo Sujeito Passivo, serviços estes não sujeitos à incidência do ICMS.

Assim, independentemente da responsabilidade pelo fornecimento do combustível ser do Sujeito Passivo, este não tem o direito ao crédito do ICMS, pois não é ele quem consome o combustível, e sim a empresa contratada, que não exerce atividades tributadas pelo ICMS.

Observe-se que o óleo diesel consumido nos veículos/equipamentos listados no primeiro dos quadros acima, independentemente de pertencerem a terceiros, não gera direitos a créditos do ICMS pela mesma razão apontada no tópico anterior, pois se trata de veículos de transporte de pessoas (L200, Sprinter, S-10, Ranger e Hillux), veículos utilizados no controle de emissão de poeira (Caminhão Pipa), no acerto de praças/manutenção de estradas (Patrol e Motoniveladora) e no socorro de funcionários (Ambulância).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saliente-se que a glosa dos créditos relativos ao óleo diesel consumido em veículos de terceiros, que prestavam serviços a estabelecimento de mesma titularidade da empresa autuada, foi aprovada pela 3ª Câmara de Julgamento, por meio do Acórdão nº 21.530/14/3ª (ratificado pelo Acórdão nº 4.380/15/CE), *verbis*:

ACÓRDÃO: 21.530/14/3ª

RATIFICADO PELO ACÓRDÃO Nº 4.380/15/CE

PTA/AI: 01.000187985-68

IMPUGNANTE: VALE S.A.

EMENTA (PARCIAL):

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ÓLEO DIESEL. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DA ENTRADA DE ÓLEO DIESEL NÃO CONSUMIDO NA LAVRA, BENEFICIAMENTO, ESTOCAGEM E MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE MINÉRIO DE FERRO, E AINDA, UTILIZADO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS QUE PRESTAM SERVIÇO À AUTUADA DENTRO DO ESTABELECIMENTO MINERADOR, NÃO PODENDO, EM NENHUMA DAS SITUAÇÕES, SER CONSIDERADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DO RICMS/02. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA...” (G.N.)

DECISÃO:

“...RELEMBRANDO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE CONSTATAÇÃO, COM BASE EM PLANILHA ELABORADA PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE PARA JUSTIFICAR LANÇAMENTO NO CAMPO “OUTROS CRÉDITOS” DA DAPI, DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A:

[...]

- AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS CONTRATADOS PELA AUTUADA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NO ESTABELECIMENTO MINERADOR, NÃO PODENDO TAL COMBUSTÍVEL SER CARACTERIZADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DA PARTE GERAL DO RICMS/02;

[...]

ÓLEO DIESEL:

CONFORME DEMONSTRADO PELA FISCALIZAÇÃO, NÃO FORAM CONCEDIDOS CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO FORA DA LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO.

NESTE CASO, O CONSUMO DE ÓLEO DIESEL SE DEU EM:

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- CONSUMO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS: NESSE CASO, O ÓLEO DIESEL É CONSUMIDO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS CONTRATADOS PELA IMPUGNANTE PARA DIVERSAS MODALIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA, FATO GERADOR DO ISSQN.

TAL FATO É INCONTROVERSO, CONFORME O ALEGADO PELA IMPUGNANTE ÀS FLS. 141/142 DOS AUTOS.

**ASSIM, SENDO O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS, OS QUAIS PRESTAM SERVIÇOS À IMPUGNANTE, ENTENDE-SE CORRETA A GLOSA DOS CRÉDITOS...** (GRIFOU-SE)

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

c) Veículos/Equipamentos, de Propriedade da Autuada, cujos créditos de óleo diesel foram parcialmente estornados:

Conforme demonstrado nos Anexos I e IA do Auto de Infração (fls. 14/15: meio impresso; fls. 44: meio eletrônico), o Fisco promoveu o estorno proporcional de créditos de óleo diesel consumido em carregadeiras e tratores de esteira, no tocante às atividades desempenhadas por esses equipamentos/veículos (carregadeiras e tratores de esteira) em fases que não integram o processo produtivo da mineração, nos termos abaixo explicitados.

→ Carregadeiras:

No estabelecimento autuado, as carregadeiras são utilizadas em diversas atividades, tais como no carregamento de caminhões na extração, na alimentação de minério na britagem e no carregamento de vagões e de caminhões de terceiros para transporte externo.

Ciente dessas várias funções, o Fisco intimou o Contribuinte a informar a função específica desenvolvida, no período fiscalizado, por cada carregadeira no seu estabelecimento (vide intimação nº 2, de 06/05/14 – fls. 34).

Em 18/06/14, a Autuada apresentou, em meio eletrônico, arquivo com as informações das atividades desenvolvidas pelas carregadeiras onde informou, para cada carregadeira, o percentual de utilização do equipamento nas seguintes atividades:

- extração de minério e alimentação de minério na britagem;
- carregamento de vagões e de caminhões de terceiros para transporte externo;
- a poio à infraestrutura da mina.

Com base nos dados apresentados pela Autuada, a Fiscalização determinou o volume de óleo diesel consumido nas atividades de carregamento de vagões e de caminhões de terceiros para transporte externo e de apoio à infraestrutura da mina, atividades essas fora do processo de extração e beneficiamento primário do minério, que não geram direito a créditos do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A alegação da Autuada de que seria indevida a glosa dos créditos de óleo diesel consumido nessas atividades não procede.

Com efeito, conforme já ressaltado, a IN SUTRI nº 01/14, em seu art. 3º, conceitua como fase do processo mineral a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Assim, a atividade de carregamento do produto final (minério já beneficiado) em vagões e em caminhões de terceiros, para transporte externo, não se encontra inserida dentro do processo de extração e beneficiamento primário do minério. É uma atividade posterior à atividade-fim da Autuada.

Na Mina Córrego de Feijão (estabelecimento autuado), o minério beneficiado é estocado em pilhas para posterior atividade de carregamento em vagões ou em caminhões de terceiros para o transporte externo. Essa atividade de carregamento de vagões ou de caminhões de terceiros, para transporte externo, é uma atividade posterior à última etapa do processo produtivo do estabelecimento autuado, ou seja, é posterior à estocagem do minério, já beneficiado (estocagem do produto final - produto pronto e acabado).

### → Tratores de Esteira:

No estabelecimento autuado os tratores de esteira são utilizados em diversas atividades, tais como na abertura de bancadas para permitir o acesso dos equipamentos de perfuração e extração do minério (perfuratrizes, escavadeiras) e na extração simples do minério, sem a utilização de detonação.

Ciente desse fato, tal como ocorreu com as carregadeiras, o Fisco intimou o contribuinte a informar a função específica desenvolvida, no período fiscalizado, por cada trator de esteiras no seu estabelecimento (vide intimação nº 2, de 06/05/14 – fls.34).

Em 18/06/14, a Autuada apresentou, em meio eletrônico, arquivo com as informações das atividades desenvolvidas pelos tratores de esteiras onde informou, para cada trator, o percentual de utilização do equipamento nas seguintes atividades:

- extração simples do minério, sem a utilização de detonação;
- abertura de bancadas para permitir o acesso dos equipamentos de perfuração e extração do minério (perfuratrizes, escavadeiras);
- outras atividades de apoio à infraestrutura da mina (limpeza, acerto de praças, acesso, etc.).

Com base nesses dados apresentados pela Autuada, o Fisco determinou o volume de óleo diesel consumido pelos tratores de esteiras nas atividades “abertura de bancadas para permitir o acesso dos equipamentos de perfuração e extração do minério (perfuratrizes, escavadeiras)” e “outras atividades de apoio à infraestrutura da mina (limpeza, acerto de praças, acesso, etc.)”, atividades essas fora do processo de extração e beneficiamento do minério.

A alegação da Recorrente de que todo e qualquer crédito relativo a tais equipamentos é legítimo, não encontra respaldo na legislação que rege a matéria.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, como já afirmado, a IN SUTRI nº 01/14, em seu art. 3º, conceitua como fase do processo mineral a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Dessa forma, todos os procedimentos preparatórios do terreno, que antecedem o desmonte do minério ou do estéril de sua posição rochosa, são atividades anteriores ao processo produtivo desempenhado pelas empresas mineradoras.

Assim, o consumo de óleo diesel na atividade de abertura de bancadas para permitir o acesso dos equipamentos de perfuração e extração do minério (incluir-se, nessa atividade, a terraplanagem e preparação do solo) não propicia o aproveitamento de créditos 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), hipótese em que o óleo diesel é considerado material de uso e consumo, uma vez que não consumido na linha central de produção.

Quanto ao desmonte mecânico (corte) do minério, verifica-se que essa atividade foi considerada pelo Fisco como parte do processo de extração e beneficiamento do minério, na rubrica “extração simples sem a utilização de detonação”, não sendo estornados créditos do imposto referentes ao óleo diesel consumido pelos tratores de esteira nessa atividade.

Conclui-se, portanto, que o óleo diesel consumido nas carregadeiras e nos tratores de esteira, nas atividades anteriormente citadas, 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, nos termos previstos no art. 70, inciso III do RICMS/02.

Reitere-se, por fim, que a matéria versada no presente processo é exatamente a mesma daquela contida no PTA nº 01.000246544-08, referente ao exercício de 2009, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, cujo respectivo lançamento foi aprovado pela 3ª Câmara de Julgamento, através do Acórdão nº 21.779/15/3ª (ratificado pelo Acórdão nº 4.555/16/CE), *verbis*:

ACÓRDÃO: 21.779/15/3ª

RATIFICADO PELO ACÓRDÃO Nº

PTA/AI: 01.000246544-08

IMPUGNANTE: VALE S.A.

IE: 090024161.53-25

**“... DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO RELATIVOS A MATERIAL DE USO E CONSUMO (ÓLEO DIESEL E OUTROS PRODUTOS) E DE MERCADORIAS ALHEIAS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO (ÓLEOS DIESEL CONSUMIDO EM EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS, PRESTADORES DE SERVIÇOS NÃO TRIBUTADOS PELO ICMS):**

[...]

ASSIM, A GLOSA DOS CRÉDITOS SE RESTRINGIU AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO FORA DO PROCESSO PRODUTIVO, ISTO É,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSUMIDO NOS SEGUINTE VEÍCULOS/ATIVIDADES, OS QUAIS SÃO VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS DE APOIO OPERACIONAL, **NÃO** SENDO UTILIZADOS, POIS, EM NENHUMA DAS ETAPAS DO PROCESSO DA MINERAÇÃO (EXTRAÇÃO, MOVIMENTAÇÃO, BENEFICIAMENTO OU ESTOCAGEM DO MINÉRIO):

### - AMBULÂNCIA - ATENDIMENTO DE EMERGÊNCIA:

NÃO HÁ QUE SE QUESTIONAR A UTILIDADE DE UMA AMBULÂNCIA PARA ATENDIMENTO DE EMERGÊNCIA EM UMA MINERADORA, LOCAL DISTANTE DE CIDADES E COM ATIVIDADES DE RISCO. NO ENTANTO, ESSA ATIVIDADE NÃO SE CONFUNDE COM O PROCESSO DE MINERAÇÃO, SENDO CONSIDERADA ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

### - 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 PRINCIPAL DE UMA MINA – MINERAÇÃO. É ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

### - CAMINHÕES GUINDAUTO - TRANSPORTE INTERNO DE PEÇAS E EQUIPAMENTOS:

SÃO VEÍCULOS DE APOIO OPERACIONAL (TRANSPORTE DE PEÇAS E EQUIPAMENTOS), **NÃO** SENDO UTILIZADOS, POIS, EM NENHUMA DAS ETAPAS DO PROCESSO DA MINERAÇÃO (EXTRAÇÃO, MOVIMENTAÇÃO, BENEFICIAMENTO OU ESTOCAGEM DO MINÉRIO).

### - CAMINHÃO DE COMBATE À INCÊNDIO:

ESSES VEÍCULOS SÃO DESTINADOS AO COMBATE A INCÊNDIOS QUE PORVENTURA ATAQUEM A REGIÃO MINERADORA. SUA FUNÇÃO É CLARAMENTE 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 DESEMPEHE 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 PROCESSO PRODUTIVO DA MINERADORA (EXTRAÇÃO, MOVIMENTAÇÃO, BENEFICIAMENTO OU ESTOCAGEM DO MINÉRIO), OU SEJA, O CAMINHÃO PIPA É UTILIZADO EM ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

### - CAMINHÃO / CARRETA PRANCHA:

ESTÁ CORRETA A INFORMAÇÃO DA AUTUADA DE QUE AS CARRETAS PRANCHAS FAZEM O TRANSPORTE DE EQUIPAMENTOS APLICADOS NA MINA (ESCAVADEIRAS, MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRAS, DENTRE OUTROS), QUE, TENDO EM VISTA AS SUAS DIMENSÕES E LIMITAÇÕES DE LOCOMOÇÃO, NÃO HÁ OUTRA FORMA DE CONDUZÍ-LOS ATÉ A MINA OU DE RETIRÁ-LOS PARA MANUTENÇÃO OU UTILIZAÇÃO EM FRENTES DE LAVRA DISTANTES.

DESSA FORMA, AS CARRETAS PRANCHAS REALIZAM ATIVIDADE ESSENCIAL DE APOIO À INFRAESTRUTURA DA MINA, E NÃO ATIVIDADE ESSENCIAL À MOVIMENTAÇÃO DO MINÉRIO, COMO ALEGADO PELA AUTUADA.

**- BOBCAT - LIMPEZA INDUSTRIAL:**

TRATA-SE DE EQUIPAMENTO UTILIZADO PARA LIMPEZA INDUSTRIAL, ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

COM RELAÇÃO À ALEGAÇÃO DA DEFESA DE QUE A FISCALIZAÇÃO MANTEVE CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES A ÓLEO DIESEL UTILIZADOS EM MINI PÁ CARREGADEIRA E ESTORNOU CRÉDITOS DO IMPOSTO RELATIVOS AO EQUIPAMENTO *BOBCAT*, QUE TAMBÉM É UMA PÁ CARREGADEIRA, VALE DESTACAR, CONFORME ESCLARECE A FISCALIZAÇÃO, QUE TAIS CRÉDITOS NÃO FORAM ESTORNADOS UMA VEZ QUE O CONTRIBUINTE INFORMOU QUE ESTAS MINI CARREGADEIRAS, ESPECIFICAMENTE, EXERCEM ATIVIDADES DE EXTRAÇÃO (CARREGAMENTO DE CAMINHÕES E ALIMENTAÇÃO DE MINÉRIO NA BRITAGEM), NÃO SE CONFUNDINDO COM OS *BOBCATS*. ASSIM, OS CRÉDITOS RELATIVOS AS REFERIDAS MINI CARREGADEIRAS FORAM MANTIDOS.

**- 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.

**- VEÍCULOS DIVERSOS/PICK-UP – APOIO ADMINISTRATIVO:**

SÃO VEÍCULOS DIVERSOS 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(TERRAPLANAGEM - APOIO OPERACIONAL), MAS **NÃO** DESEMPENHAM NENHUMA AÇÃO NO PROCESSO DE MINERAÇÃO PROPRIAMENTE DITO.

### - PLATAFORMA:

EQUIPAMENTO USADO PARA ELEVAR FUNCIONÁRIOS A GRANDES ALTURAS COM SEGURANÇA, SENDO, PORTANTO, EQUIPAMENTO UTILIZADO COMO APOIO OPERACIONAL, SEM DESEMPENHAR NENHUMA AÇÃO NO PROCESSO DE MINERAÇÃO PROPRIAMENTE DITO.

### - TRATORES DE PNEUS – MANUTENÇÃO DAS MINAS:

ESCLARECE A FISCALIZAÇÃO QUE OS TRATORES DE PNEUS SÃO PÁS-CARREGADEIRAS COM ADAPTAÇÃO DE LÂMINA DE TRATOR (RETIRA-SE A CAÇAMBA DA CARREGADEIRA E COLOCA-SE A LÂMINA PRÓPRIA DOS TRATORES). SÃO EQUIPAMENTOS MAIS ÁGEIS QUE OS TRATORES DE ESTEIRAS, ENTRETANTO POSSUEM MENOS FORÇA NO CORTE E NO ARRASTAMENTO DE MATERIAL.

DEVIDO A ESSAS CARACTERÍSTICAS, NORMALMENTE NÃO SÃO EMPREGADOS NA ABERTURA DE BANCADAS, MAS SIM EM OUTRAS ATIVIDADES DE APOIO A ATIVIDADE-FIM DA AUTUADA, PRINCIPALMENTE NO ACERTO DAS PRAÇAS.

COM RELAÇÃO AOS EQUIPAMENTOS CARREGADEIRA E TRATOR DE ESTEIRAS, ESCLARECE A FISCALIZAÇÃO QUE O ESTABELECIMENTO AUTUADO (MINA CÓRREGO DE FEIJÃO) POSSUI CARACTERÍSTICAS PECULIARES. CONFIRA-SE:

### - CARREGADEIRA:

NO ESTABELECIMENTO AUTUADO, O REFERIDO EQUIPAMENTO É UTILIZADO EM DIVERSAS ATIVIDADES, TAIS COMO NO CARREGAMENTO DE CAMINHÕES DURANTE À EXTRAÇÃO, NA ALIMENTAÇÃO DE MINÉRIO NA BRITAGEM E NO CARREGAMENTO DE VAGÕES E DE CAMINHÕES DE TERCEIROS PARA TRANSPORTE EXTERNO.

INFORMA A FISCALIZAÇÃO QUE, POR ISSO, INTIMOU A AUTUADA PARA QUE ELA INFORMASSE A FUNÇÃO ESPECÍFICA DESENVOLVIDA, NO PERÍODO FISCALIZADO, POR CADA CARREGADEIRA E, CASO NÃO FOSSE POSSÍVEL IDENTIFICAR A FUNÇÃO DE CADA CARREGADEIRA, FOI CONCEDIDA À CONTRIBUINTE A FACULDADE DE INFORMAR O PERCENTUAL DESSES EQUIPAMENTOS EMPREGADOS EM CADA ATIVIDADE (TERMO DE INTIMAÇÃO CONSTANTE ÀS FLS. 56).

DESTACA A FISCALIZAÇÃO QUE A AUTUADA APRESENTOU, EM MEIO ELETRÔNICO, ARQUIVO COM AS INFORMAÇÕES DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS POR CADA CARREGADEIRA E O PERCENTUAL DE UTILIZAÇÃO DO EQUIPAMENTO NAS SEGUINTE ATIVIDADES:

- EXTRAÇÃO DE MINÉRIO E ALIMENTAÇÃO DE MINÉRIO NA BRITAGEM;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- CARREGAMENTO DE VAGÕES E DE CAMINHÕES DE TERCEIROS PARA TRANSPORTE EXTERNO;

- APOIO À INFRAESTRUTURA DA MINA.

SALIENTA A FISCALIZAÇÃO QUE, COM BASE NESSES DADOS APRESENTADOS PELA AUTUADA, É QUE SE DETERMINOU O VOLUME DE ÓLEO DIESEL/BIODIESEL CONSUMIDO NAS ATIVIDADES DE CARREGAMENTO DE VAGÕES E DE CAMINHÕES DE TERCEIROS PARA TRANSPORTE EXTERNO E DE APOIO À INFRAESTRUTURA DA MINA, ATIVIDADES FORA DO PROCESSO DE EXTRAÇÃO E BENEFICIAMENTO PRIMÁRIO DO MINÉRIO (VER ANEXO IA AO AUTO DE INFRAÇÃO).

A AUTUADA ALEGA QUE CARREGAMENTO DE VAGÕES NÃO PODE SER CONSIDERADO UMA ATIVIDADE EXTERNA À MINERAÇÃO, VISTO QUE ELA OCORRE NA ÁREA DA MINA.

ENTRETANTO, O FATO DO EQUIPAMENTO ESTAR OPERANDO NA ÁREA DA MINA NÃO É SUFICIENTE PARA QUE O CRÉDITO DE ICMS SEJA APROVEITADO. SE FOSSE DESTA MANEIRA, FARIA JUS AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO, TODO O ÓLEO CONSUMIDO, POR EXEMPLO, PELAS CAMINHONETAS PICK-UP QUE CIRCULAM POR TODA A ÁREA DA MINA, TRANSPORTANDO TÉCNICOS E, EM ALGUMAS SITUAÇÕES, PEQUENAS PEÇAS DE EQUIPAMENTOS.

É VERDADE QUE A IN SUTRI Nº 01/14 EM SEU ART. 3º, CONCEITUA COMO FASE DO PROCESSO MINERAL A MOVIMENTAÇÃO DO MINÉRIO DO LOCAL DE EXTRAÇÃO ATÉ O DE BENEFICIAMENTO OU ESTOCAGEM. A ATIVIDADE DE CARREGAMENTO DO PRODUTO FINAL (MINÉRIO JÁ BENEFICIADO) EM VAGÕES E EM CAMINHÕES DE TERCEIROS, NÃO SE ENCONTRA INSERIDA DENTRO DO PROCESSO DE EXTRAÇÃO E BENEFICIAMENTO PRIMÁRIO DO MINÉRIO. É UMA ATIVIDADE POSTERIOR À ATIVIDADE-FIM DA AUTUADA.

NA MINA CÓRREGO DE FEIJÃO (ESTABELECIMENTO AUTUADO) O MINÉRIO BENEFICIADO É ESTOCADO EM PILHAS PARA POSTERIOR ATIVIDADE DE CARREGAMENTO EM VAGÕES OU EM CAMINHÕES DE TERCEIROS PARA O TRANSPORTE EXTERNO. ESSA ATIVIDADE DE CARREGAMENTO DE VAGÕES OU DE CAMINHÕES DE TERCEIROS É UMA ATIVIDADE POSTERIOR À ATIVIDADE-FIM DA AUTUADA.

-TRATORES DE ESTEIRA:

NO ESTABELECIMENTO AUTUADO, OS TRATORES DE ESTEIRAS SÃO UTILIZADOS EM DIVERSAS ATIVIDADES, TAIS COMO: ABERTURA DE BANCADAS PARA PERMITIR O ACESSO DOS EQUIPAMENTOS DE PERFURAÇÃO E EXTRAÇÃO DO MINÉRIO (PERFURATRIZES, ESCAVADEIRAS) E NA EXTRAÇÃO SIMPLES DO MINÉRIO SEM A UTILIZAÇÃO DE DETONAÇÃO.

CIENTE DESSE FATO, A FISCALIZAÇÃO, TAMBÉM, INTIMOU A AUTUADA PARA QUE ELA INFORMASSE A FUNÇÃO ESPECÍFICA DESENVOLVIDA, NO PERÍODO FISCALIZADO, POR CADA TRATOR

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE ESTEIRAS E, CASO NÃO FOSSE POSSÍVEL IDENTIFICAR A FUNÇÃO DE CADA TRATOR, FOI CONCEDIDA À AUTUADA A FACULDADE DE INFORMAR O PERCENTUAL DESTES EQUIPAMENTOS EMPREGADOS EM CADA ATIVIDADE (TERMO DE INTIMAÇÃO DE FLS. 56).

EM RESPOSTA, A AUTUADA APRESENTOU, EM MEIO ELETRÔNICO, ARQUIVO COM AS INFORMAÇÕES DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELOS TRATORES DE ESTEIRAS E, PARA CADA TRATOR, INDICOU O PERCENTUAL DE UTILIZAÇÃO DO EQUIPAMENTO NAS SEGUINTE ATIVIDADES:

- EXTRAÇÃO SIMPLES DO MINÉRIO SEM A UTILIZAÇÃO DE DETONAÇÃO;
- ABERTURA DE BANCADAS PARA PERMITIR O ACESSO DOS EQUIPAMENTOS DE PERFURAÇÃO E EXTRAÇÃO DO MINÉRIO (PERFURATRIZES, ESCAVADEIRAS);
- **OUTRAS ATIVIDADES DE APOIO À INFRAESTRUTURA DA MINA (LIMPEZA, ACERTO DE PRAÇAS, ACESSO, ETC.)**

EXPLICA A FISCALIZAÇÃO QUE, COM BASE NESSES DADOS APRESENTADOS PELA AUTUADA, DETERMINOU O VOLUME DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO PELOS TRATORES DE ESTEIRAS NAS ATIVIDADES ABERTURA DE BANCADAS PARA PERMITIR O ACESSO DOS EQUIPAMENTOS DE PERFURAÇÃO E EXTRAÇÃO DO MINÉRIO (PERFURATRIZES, ESCAVADEIRAS) E OUTRAS ATIVIDADES DE APOIO À INFRAESTRUTURA DA MINA (LIMPEZA, ACERTO DE PRAÇAS, ACESSO, ETC.), ATIVIDADES FORA DO PROCESSO DE EXTRAÇÃO E BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO (CONFORME ANEXO IA AO AUTO DE INFRAÇÃO).

A IMPUGNANTE AFIRMA QUE OS TRATORES DE ESTEIRA SÃO RESPONSÁVEIS POR MANTER O NIVELAMENTO DAS PILHAS DE MINÉRIO, EVITANDO QUE ELAS DESABEM SOBRE SI MESMAS DEVIDO AO PESO DO PRODUTO. REALIZAM, TAMBÉM, O DESMONTE MECÂNICO DAS MESMAS PILHAS PARA QUE SEJA POSSÍVEL O CARREGAMENTO DO MINERAL NOS CAMINHÕES, DENTRO DO COMPLEXO MINERADOR, UMA VEZ QUE ELE FICA DISPERSO, IMPEDINDO A MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA, DE FORMA QUE ESSA ATIVIDADE SE INSERE NO “PROCESSO DE EXTRAÇÃO E INDUSTRIALIZAÇÃO DO MINÉRIO”. E QUE SÃO OS VEÍCULOS RESPONSÁVEIS, AINDA, PELAS ATIVIDADES DE MANUTENÇÃO (TERRAPLANAGEM E LIMPEZA) DAS VIAS E ACESSOS À LAVRA.

A FISCALIZAÇÃO, POR SUA VEZ, ALEGA QUE TODOS OS PROCEDIMENTOS PREPARATÓRIOS DO TERRENO, QUE ANTECEDEM O DESMONTE DO MINÉRIO OU DO ESTÉRIL DE SUA POSIÇÃO ROCHOSA, SÃO ATIVIDADES ANTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO DESEMPENHADO PELAS EMPRESAS MINERADORAS.

EXPLICA 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) QUE 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), O QUAL 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.), DESTACA A FISCALIZAÇÃO QUE É IMPROCEDENTE A ALEGAÇÃO DA AUTUADA DE QUE TAIS ATIVIDADES FAZEM PARTE DE SEU PROCESSO PRODUTIVO, SOB A ALEGAÇÃO DE QUE DESEMPENHAM FUNÇÃO INSITA À MOVIMENTAÇÃO DO MINÉRIO, POIS TAIS ATIVIDADES SÃO 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. E QUE SÃO ATIVIDADES FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

CONCLUI-SE, ASSIM, QUE OS TRATORES DE ESTEIRA **NÃO** PARTICIPAM DO PROCESSO DE EXTRAÇÃO, MOVIMENTAÇÃO, BENEFICIAMENTO OU ESTOCAGEM DO MINÉRIO, SENDO UTILIZADOS COMO VEÍCULOS DE APOIO OPERACIONAL, NO ACERTO DE PRAÇAS E ESTRADAS.

ESSA CONCLUSÃO É CORROBORADA PELO ACÓRDÃO Nº 3.799/11/CE, ONDE CONSTA QUE A TERRAPLANAGEM E LIMPEZA DO SOLO DENTRO DAS MINAS SÃO ATIVIDADES DE APOIO À ATIVIDADE DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIO, NÃO SE CONFUNDINDO COM A EXTRAÇÃO PROPRIAMENTE DITA, E QUE OS TRATORES DE ESTEIRA, AO ATUAREM NA CONSERVAÇÃO DE VIAS, REALIZAM ATIVIDADES DESVINCULADAS DO PROCESSO DE PRODUÇÃO MINERAL, VERBIS:

[...]

QUANTO AO DESMONTE MECÂNICO (CORTE) DO MINÉRIO, PELO TRATOR DE ESTEIRAS, VERIFICA-SE QUE ESSA ATIVIDADE FOI CONSIDERADA PELA FISCALIZAÇÃO COMO PARTE DO PROCESSO DE EXTRAÇÃO E BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO, NA RUBRICA “EXTRAÇÃO SIMPLES SEM A UTILIZAÇÃO DE DETONAÇÃO”, NÃO SENDO ESTORNADOS CRÉDITOS DO IMPOSTO REFERENTE AO ÓLEO DIESEL NELA CONSUMIDO. E, QUANTO A ESSA ATIVIDADE, ESCLARECE A FISCALIZAÇÃO QUE NÃO É COMUM SER EXERCIDA PELO REFERIDO EQUIPAMENTO, POIS A MAIORIA DAS MINAS, INCLUSIVE DA VALE S/A, NÃO UTILIZAM ESTE EQUIPAMENTO PARA TAL MISTER.

[...]

ACRESCENTE-SE QUE ESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES, AO ANALISAR CASOS SIMILARES, APROVOU O ESTORNO DE CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM **CAMINHÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMBOIO, CAMINHÃO PIPA, VEÍCULOS DE APOIO ADMINISTRATIVO, CAMINHÃO BOMBEIRO, CAMINHONETES, CAMINHÃO GUINDAUTO, CAMINHÃO DE APOIO, COMPRESSOR GERADOR, MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRA, TRATORES DE PNEU, E EM VEÍCULOS DE TERCEIROS, DENTRE OUTROS, CONFORME **ACÓRDÃOS** NºS **18.966/10/2ª** E **21.530/14/3ª**, AOS SEGUINTE ARGUMENTOS:

[...]

CONFORME JÁ DESTACADO, FORAM ESTORNADOS, TAMBÉM, CRÉDITOS DO IMPOSTO RELATIVO A ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS, CONTRATADOS PELA AUTUADA PARA DIVERSAS MODALIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, FATO GERADOR DO ISSQN.

ASSIM, SENDO O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS, OS QUAIS PRESTAM SERVIÇOS À AUTUADA, ENTENDE-SE CORRETA A GLOSA DOS CRÉDITOS.

DESSA FORMA, POR TUDO QUE FOI APRESENTADO, ENTENDE-SE QUE AS INFORMAÇÕES TRAZIDAS AOS AUTOS, TANTO PELA FISCALIZAÇÃO, QUANTO PELA PRÓPRIA AUTUADA, ACERCA DAS CARACTERÍSTICAS DOS MATERIAIS TRATADOS, DEMONSTRAM O NÃO ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT N.º 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986 PARA O CREDITAMENTO DO IMPOSTO A ELES RELATIVO.

**CORRETA, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS**, CONSTITUÍDAS PELO ICMS, ACRÉSCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, SENDO ESTA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75..." (GRIFOU-SE)

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos no período de janeiro a julho de 2010, e em 100% (cem por cento), a partir de agosto do mesmo ano, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

Esclareça-se, por oportuno, que a reincidência está devidamente caracterizada nos autos, conforme demonstram os documentos acostados às fls. 48/50 e 123/126.

A irregularidade 2 refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a materiais de uso e consumo (partes e peças aplicadas em carregadeiras e tratores de esteira), conforme demonstrado no Anexo III B do Auto de Infração (fls. 44: mídia eletrônica; fls. 26: meio físico), no qual consta local de aplicação/função do produto e percentual de estorno.

Conforme destacado nos tópicos anteriormente analisados, as carregadeiras e os tratores de esteira são utilizados em atividades dentro e fora do processo de extração e beneficiamento do minério.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, para fins de estorno de crédito do ICMS, o Fisco utilizou o percentual mensal do óleo diesel consumido pelos equipamentos em questão (carregadeiras e tratores de esteira) em atividades fora do processo de extração e beneficiamento. Esse percentual foi obtido por meio de informações repassadas ao Fisco pelo Contribuinte (fls. 44 - Anexo "IA" - coluna percentual).

Conforme mencionado anteriormente, as atividades desenvolvidas por tais equipamentos, que não geram direito a créditos do imposto, relativamente às partes e peças nele empregada, são as seguintes:

- carregamento de vagões e de caminhões de terceiros para o transporte externo do produto final da mina e em atividades de apoio à infraestrutura da mina (carregadeiras);

- abertura de bancadas para permitir o acesso dos equipamentos de perfuração e extração do minério e outras atividades de apoio à infraestrutura da mina - limpeza, acerto de praças e acesso, etc. (tratores de esteira).

Dessa forma, ratifica-se que as partes e peças objeto da presente autuação não geram direito a créditos do imposto, na proporção das atividades supracitadas, uma vez que, nessas atividades, como já afirmado, as carregadeiras e os tratores de esteira são utilizados fora do processo produtivo de mineração.

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização, nos termos da art. 70, inciso III do RICMS/02.

Como já afirmado no item anterior, a glosa dos créditos ora em destaque já foi apreciada e aprovada por este Conselho, no julgamento do PTA nº 01.000246544-08, relativo ao exercício de 2009, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, nos termos do Acórdão nº 21.779/15/3ª (ratificado pelo Acórdão nº 4.555/16/CE), *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 21.779/15/3ª

RATIFICADO PELO ACÓRDÃO Nº 4.555/16/CE

"... DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A MATERIAL DE USO E CONSUMO (PEÇAS APLICADAS EM CARREGADEIRAS E TRATORES DE ESTEIRAS):

VERSA ESTE ITEM DO LANÇAMENTO DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, ESCRITURADOS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS, RELATIVOS A MATERIAL DE USO E CONSUMO (PEÇAS APLICADAS EM CARREGADEIRAS E TRATORES DE ESTEIRAS), CONFORME DEMONSTRADO NO ANEXO "III B" (MÍDIA ELETRÔNICA DE FLS. 68 E PLANILHA IMPRESSA ÀS FLS. 36/41 NO QUAL CONSTA LOCAL DE APLICAÇÃO/FUNÇÃO DO PRODUTO E PERCENTUAL DE ESTORNO.

CABE DESTACAR, QUE TODOS OS PRODUTOS DISCRIMINADOS NA CITADA PLANILHA REFEREM-SE ÀS PEÇAS APLICADAS EM **CARREGADEIRAS E TRATORES DE ESTEIRAS.**

CONSTA EM TAL DEMONSTRATIVO QUE OS REFERIDOS EQUIPAMENTOS SÃO UTILIZADOS EM ATIVIDADES DENTRO E FORA DO PROCESSO DE EXTRAÇÃO E INDUSTRIALIZAÇÃO DO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MINÉRIO, ASSIM, UTILIZOU-SE, PARA FINS DE ESTORNO DE CRÉDITO DO ICMS, O PERCENTUAL MENSAL DO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO POR ESTES EQUIPAMENTOS EM ATIVIDADES **FORA DO PROCESSO DE EXTRAÇÃO E BENEFICIAMENTO**. ESSE PERCENTUAL FOI OBTIDO POR MEIO DE INFORMAÇÕES REPASSADAS À FISCALIZAÇÃO PELO CONTRIBUINTE (DE ACORDO COM O ANEXO "IA", COLUNA PERCENTUAL).

CONFORME MENCIONADO ANTERIORMENTE, AS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS POR TAIS EQUIPAMENTOS, AS QUAIS NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVOS AOS BENS EMPREGADOS NOS TRATORES DE ESTEIRA E CARREGADEIRAS, SÃO:

- CARREGADEIRA: NA PROPORÇÃO DA UTILIZAÇÃO DO EQUIPAMENTO NO CARREGAMENTO DE VAGÕES E DE CAMINHÕES DE TERCEIROS PARA O TRANSPORTE EXTERNO DO PRODUTO FINAL DA MINA E EM ATIVIDADES DE APOIO À INFRAESTRUTURA DA MINA;

- TRATOR DE ESTEIRA: NA PROPORÇÃO DA UTILIZAÇÃO DO EQUIPAMENTO NA ABERTURA DE BANCADAS PARA PERMITIR O ACESSO DOS EQUIPAMENTOS DE PERFURAÇÃO E EXTRAÇÃO DO MINÉRIO (PERFURATRIZES E ESCAVADEIRAS) E EM OUTRAS ATIVIDADES DE APOIO À INFRAESTRUTURA DA MINA (LIMPEZA, ACERTO DE PRAÇAS E ACESSO, ETC.).

DESTACA A FISCALIZAÇÃO QUE O EMPREGO DE TAIS EQUIPAMENTOS NESSAS ATIVIDADES E EM OUTRAS FOI INFORMADO (E CONSTATADO POR ELA) PELOS TÉCNICOS DA AUTUADA.

DESSA FORMA, AS PEÇAS EMPREGADAS NOS REFERIDOS EQUIPAMENTOS PROPORCIONAIS AS REFERIDAS ATIVIDADES POR ELES DESENVOLVIDAS NÃO FAZEM JUS AO CREDITAMENTO DO IMPOSTO, TENDO EM VISTA QUE **NÃO** ESTÃO INSERIDAS NO PROCESSO DE EXTRAÇÃO, MOVIMENTAÇÃO, BENEFICIAMENTO OU ESTOCAGEM DO MINÉRIO, SENDO UTILIZADOS COMO **VEÍCULOS DE APOIO OPERACIONAL**, CONFORME JÁ ABORDADO ANTERIORMENTE, ESTANDO CORRETO O ESTORNO DOS CRÉDITOS DO IMPOSTO EFETUADO PELA FISCALIZAÇÃO."

Portanto, correto o feito fiscal, e legítimas suas exigências, constituídas pelo ICMS apurado, Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos no período de janeiro a julho de 2010, e em 100% (cem por cento), a partir de agosto do mesmo ano, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

A Defesa traz também como objeto de contestação ao lançamento seu entendimento do direito à manutenção dos créditos de materiais de uso e consumo na proporção das exportações, conforme art. 32, inciso II da LC nº 87/96 c/c § 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75.

Prevê tal dispositivo legal:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

§ 3º Não será estornado crédito referente a mercadoria, bem ou serviço, entrados ou recebidos a partir de 1º de novembro de 1996, que venham a ser objeto de operação ou prestação destinadas ao exterior, ressalvado aquele relacionado a mercadoria entrada em estabelecimento industrial a partir de 16 de setembro de 1996, para integração ou consumo em processo de produção de produto industrializado, inclusive semi-elaborado, para exportação para o exterior, cuja manutenção fica assegurada desde 16 de setembro de 1996.

Entende-se que a integração ou consumo de que trata o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 c/c § 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.

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

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/2008

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.

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

(...)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE n° 017/2008

ICMS - CRÉDITO - USO OU CONSUMO - EXPORTAÇÃO - A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei n° 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 N° 003/2007 (MG DE 06/01/2007 E REF. MG DE 24/10/2008)

ICMS - CRÉDITO - USO OU CONSUMO - EXPORTAÇÃO - INAPLICABILIDADE - A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei n° 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 Conselho manifestou-se sobre o creditamento relativo a materiais de uso e consumo proporcionais à exportação, ao analisar o PTA n° 01.000187985-68, decidindo, na oportunidade, pela impossibilidade de tal creditamento, confira-se:

ACÓRDÃO: 4.380/15/CE RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000187985-68

RECURSO DE REVISÃO: 40.060137190-11

RECORRENTE: VALE S.A.

IE: 317024161.56-23

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

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

ORIGEM: DF/BH-3 - BELO HORIZONTE

(...)

É DE RESSALTAR QUE O CÁLCULO REALIZADO PELA RECORRENTE EM SEU PAGAMENTO CONSIDEROU QUE O CRÉDITO DE ICMS PELA ENTRADA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO PODERIA SER APROPRIADO NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELO ESTABELECIMENTO, ENTENDIMENTO ESTE JÁ SUPERADO NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, EM RAZÃO DA REVOGAÇÃO DO ART. 66, INCISO VI DO RICMS/02 E DA PUBLICAÇÃO DO DECRETO N° 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 À 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 Procurador do Estado, Dr. Célio Lopes Kalume, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

Assim, teríamos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

Observe-se, inclusive, que **o caput do art. 33 determina que a vedação seja aplicada inclusive ao art. 20**. Assim, se o inciso I do § 3º do art. 20 contivesse regra atinente ao método do aproveitamento de créditos de bens de uso e consumo nas exportações, o art. 33, ao se referir a ele, teria tirado-lhe temporariamente a eficácia. Teríamos, também, antinomia entre os dois dispositivos e o que dispõe o inciso II do art. 32.

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

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

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

- quanto à amplitude: o art. 33, ao tratar da vigência do caput do art. 20, alarga o método (misto, na atualidade), incluindo a energia e os serviços de comunicação nas hipóteses que elenca;

- quanto ao contido no inciso II do § 2º do art. 155: os §§ 1º e 3º do art. 20, os incisos I e II e o § 2º do art. 21 permitem o crédito apesar da operação posterior não ter incidência.

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

Como já visto, **o art. 33 é regra de vigência do caput do art. 20 (aspecto temporal) e, ao postergá-la**



parcialmente, acabou por limitar o próprio conteúdo do crédito, isto é, o aspecto material da norma (excluiu o uso e consumo, a energia e a comunicação em certos casos, p. ex.).

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

Em síntese:

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

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

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

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

[...]

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

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que lhe dava provimento parcial para excluir as exigências referentes ao óleo diesel e às partes e peças das carregadeiras e pás carregadeiras de propriedade da Recorrente, utilizadas para carregamento de vagões e caminhões empregados na saída do minério do estabelecimento e ao óleo diesel utilizado nos tratores de esteira e tratores de pneu de propriedade da Recorrente, nos termos dos votos vencidos. Vencido, também, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que excluía, ainda, as exigências anteriores a 23/12/10, por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual em constituir o crédito tributário, de acordo com o art. 150, § 4º do CTN e o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves que lhe dava provimento parcial nos termos do seu voto vencido proferido na câmara "a quo". Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator designado**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.755/17/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000403248-75  
Recurso de Revisão: 40.060141499-01  
Recorrente: Vale S.A.  
IE: 090024161.53-25  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coelho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no exercício de 2010, face à constatação das seguintes irregularidades:

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamento sintético no livro Registro de Apuração do ICMS, sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição Tributária”, relativos a óleo diesel consumido fora do processo produtivo do estabelecimento autuado (mineração) e em veículos/equipamentos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS;

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, Multas de Revalidação e Isolada previstas nos art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

A Multa Isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos no período de janeiro a julho de 2010, e em 100% (cem por cento), a partir de agosto do mesmo ano, em função de reincidência, com fulcro no art. 53, § 6º e 7º da mesma Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.298/16/1ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido o Conselheiro Wagner Dias Rabelo (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências referentes ao óleo diesel e às partes e peças das carregadeiras e pás carregadeiras de propriedade da Impugnante, utilizadas para carregamento de vagões e caminhões empregados na saída do minério do estabelecimento. Vencido também o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas ao óleo diesel utilizado nos tratores de esteira e tratores de pneu de propriedade da Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 213/247, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Nos presentes autos, além de dar provimento parcial ao Recurso de Revisão, conforme voto vencido da Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, entendo que operou-se a decadência para o período anterior a 23/12/10, pelos motivos expostos a seguir.

Numa primeira vertente, deve ser analisada a possibilidade da decadência do direito da Fiscalização cobrar as exigências, relativamente aos fatos geradores do período anterior a 23/12/10, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

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

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Em decisão de 19/10/10, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - 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.

1. 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

2. 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.

3. 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.

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

Porém, a decisão ora destacada foi levada novamente a apreciação, em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – 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).

1. 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 TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. 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 DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] 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).

4. 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 OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTOS.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTOS 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.

6. 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



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

INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário até 23/12/10, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências do Auto de Infração anteriores 23/12/10 encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que o Sujeito Passivo foi intimado da lavratura do Auto de Infração em 23/12/15.

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir todas as exigências anteriores a 23/12/10, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

**Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2017.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**