

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.886/17/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000509063-38
Recurso de Revisão: 40.060143766-06
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrida: Vale S.A.
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de produtos, os quais não se caracterizam como intermediários, 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, esta majorada em 100% (cem por cento) em razão da constatação de reincidência. A Câmara *a quo* reconheceu a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Contudo, reforma-se a decisão anterior para restabelecer as exigências fiscais devendo, no entanto, ser excluída a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, § § 6º e 7º) que previam a referida majoração.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - 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, não podendo 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, esta majorada em 100% (cem por cento) em razão da constatação de reincidência. A Câmara *a quo* reconheceu a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Contudo, reforma-se a decisão anterior para restabelecer as exigências fiscais devendo, no entanto, ser excluída a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN,

tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, § § 6º e 7º) que previam a referida majoração.

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nos casos de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo e bens. Infração caracterizada nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. A Câmara *a quo* reconheceu a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Contudo, reforma-se a decisão anterior para restabelecer as exigências fiscais.

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

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de janeiro a agosto de 2011, de recolhimento a menor do ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a:

- 1) entradas de materiais caracterizados como de uso e consumo do estabelecimento conforme detalhado no registro C170 da Escrituração Fiscal Digital - EFD (Anexo 2 do Auto de Infração);
- 2) entradas de materiais caracterizados como de uso e consumo do estabelecimento, lançados no campo “outros créditos da DAPI” ou no livro de Registro de Entradas (Anexos 4 e 7 do Auto de Infração);
- 3) entradas de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos, não utilizados na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro realizado pelo estabelecimento autuado, lançados no campo “outros créditos da DAPI” (Anexos 4 e 4A do Auto de Infração).

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), em razão da constatação de reincidência nos termos do art. 53, § § 6º e 7º, da Lei nº 6.763/75.

Constatou-se, ainda, a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nos casos de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo e bens (Anexo 5 do Auto de Infração).

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.407/17/2ª, pelo voto de qualidade, julgou reconhecer a decadência do direito da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que não a reconheciam.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

Em sessão realizada em 18/08/17, acorda a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 01/09/2017.

DECISÃO

Da Preliminar

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

Ressalta-se que a decisão da Câmara *a quo* se fincou exclusivamente na análise do decurso decadencial e portanto, os fundamentos expostos, no voto vencido da Conselheira Maria de Lourdes Medeiros foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão em relação a este tópico e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, com adequações e acréscimos necessários.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor do ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a entradas de materiais caracterizados como de uso e consumo do estabelecimento, detalhado no registro C170 da EFD e ainda, os lançados no campo “outros créditos da DAPI” ou no livro de Registro de Entradas; entradas de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos, não utilizados na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro, lançados no campo “outros créditos da DAPI”, e por fim, a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nos casos de aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), em razão da constatação de reincidência nos termos do art. 53, § 6º e 7º, da Lei nº 6.763/75.

Repisa-se que a decisão anterior limitou-se à análise dos pressupostos da decadência e assim sendo, coube a esta Câmara Especial a discussão de todas as questões levantadas na peça de impugnação.

Em preambular, a Recorrida requereu, em sede de impugnação, a realização de prova pericial, apresentando quesitos e indicando Assistente Técnico às fls. 55/56, buscando identificar a aplicação dos materiais no processo produtivo e o uso dos veículos e equipamentos nas diversas etapas da produção.

Intenta ver respondidos quesitos acerca do pagamento por ela realizado por meio da anistia concedida pela Lei nº 21.016/13.

Considerando as informações prestadas nestes autos, a indicação dos produtos e sua classificação por área, bem como as diversas perícias realizadas ao longo da tramitação de inúmeros PTAs, inclusive aqueles citados pela Recorrida, torna-se dispensável a realização de prova pericial, sendo as indagações supridas por outras fontes de informações.

Neste caso, como em tantos outros, não se constata divergência na identificação do produto e sua função, mas apenas na aplicação do direito no momento de conceituar tais produtos como material de uso e consumo ou produto intermediário.

Importante destacar que as conclusões postas nas perícias realizadas para diversos PTAs, dentre eles os de números 01.000158886.12, 01.000159422.42 e 01.000159423.23, envolvendo estabelecimentos da Recorrida, podem ser utilizadas para o deslinde do presente lançamento, caso necessário.

Quanto ao quesito de nº 07, que se refere ao pagamento relativo à anistia prevista no Decreto nº 21.016/13, destaca-se que a Fiscalização considerou tais pagamentos na apuração do crédito tributário em exame. Ademais, tal discussão também não demandaria prova pericial.

Segundo a doutrina de Alexandre Freitas Câmara em Lições de D. Processual Civil:

“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”.

Significa dizer que 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.

Entretanto, como mencionado, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Recorrida em sua defesa e também nas informações relativas ao local de uso e função das mercadorias envolvidas na autuação revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

E, por isso, também não se verifica a necessidade de se determinar qualquer diligência como sugere a Recorrida, em sede de impugnação.

Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

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

Assim, desnecessária a prova pericial para elucidação dos fatos trazidos aos autos, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea "a", do RPTA.

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.

De mesmo modo, não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011 com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, como decidido no julgamento anterior.

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.

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

Destaca-se que este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I, do CTN, no qual consta que 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. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2011 somente expirou em 01/01/17, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a intimação do Auto de Infração em discussão ocorreu em 30/08/16 (fls. 12).

Quanto ao questionamento de que a Fiscalização não considerou os pagamentos realizados com os benefícios da Lei nº 21.016/13, conforme planilha de fls. 38, reproduz-se as explicações da Fiscalização as quais deixam claro não assistir razão à Recorrida, na forma da defesa inicial (*Obs. ao se referir ao PTA em exame, a Fiscalização equivocou-se ao digitar os dois últimos dígitos deste PTA – onde está escrito “PTA nº 01.000509063.35” leia-se “PTA nº 01.000509063.38”*):

“Abaixo apresentamos um quadro consolidado que comprova a exatidão das exigências fiscais:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mês	NF	CPNJ	Crédito C 170 SPED	Crédito - Outros Créditos	Denúncia de 28/02/2014	Valor recolhido	Diferença	Valor atuado AI 01.000410082-17	Valor cobrado AI 01.000509063.38
jan/11	369774	60.500.246/0016/30	2.135,30	1.548,09	2.135,30	563,60	1.571,70	1.571,70	1.548,09
jan/11	3955	39.624.465/0001-59	773,50	386,75	773,50	204,16	569,34	569,34	386,75
mar/11	17521	61.352.050/0001-22	8.592,00	4.510,80	8.592,00	2.276,97	6.315,03	6.315,03	4.510,80
mar/11	18839	61.352.050/0001-22	2.955,14	1.625,33	2.955,14	783,14	2.172,00	2.172,00	1.625,33
abr/11	19763	61.352.050/0001-22	2.955,13	1.625,33	2.955,13	465,82	2.489,31	2.489,31	1.625,33
jun/11	20860	61.352.050/0001-22	2.332,80	1.224,72	2.332,80	403,58	1.929,22	1.929,22	1.224,72
jun/11	20861	61.352.050/0001-22	1.555,20	816,48	1.555,20	269,06	1.286,14	1.286,14	816,48
jun/11	20862	61.352.050/0001-22	1.555,20	816,48	1.555,20	269,06	1.286,14	1.286,14	816,48
jun/11	20863	61.352.050/0001-22	2.332,80	1.224,72	2.332,80	403,58	1.929,22	1.929,22	1.224,72
jul/11	21561	61.352.050/0001-22	1.278,03	639,02	1.278,03	116,95	1.161,08	1.161,08	639,02
jul/11	48876	39.624.465/0001-59	765,29	382,65	765,29	70,03	695,26	695,26	382,65
ago/11	22460	61.352.050/0001-22	9.021,60	4.510,80	9.021,60	1.314,19	7.707,41	7.707,41	4.510,80
ago/11	55487	39.624.465/0001-59	11.567,15	5.783,58	11.567,15	1685	9.882,15	9.882,15	5.783,58
ago/11	97662	55.599.581/0001-47	430,00	236,50	430,00	62,64	367,36	367,36	236,50
				25.331,25					25.331,25

Quando ocorre entrada de mercadoria sujeita ao regime de ST, em que o remetente destaca o ICMS de operação própria e ICMS ST na nota fiscal, a Vale se credita da parcela de operação própria por documento, escritura normalmente no Livro de Registro de Entradas, e detalha no Registro C170 do SPED por item. Para a parte do ICMS ST, o contribuinte tem outro procedimento: globaliza o ICMS ST de todas entradas e lança seu valor diretamente na DAPI no campo de “Outros Créditos” da DAPI.

O Fisco, mediante intimação, solicitou ao contribuinte detalhamento da rubrica “Outros Créditos”, e o contribuinte prestou o esclarecimento por documento, em planilha excel, o aproveitamento do crédito por nota fiscal e por mercadoria, conforme arquivo “zipado” da “Pasta Atendimento” que consta do Anexo 7.

Na ocasião do pagamento na anistia, em 26/12/2013, provavelmente por engano, efetuou-se o recolhimento de algumas notas fiscais apenas do que se creditou por operação própria. Deixando de fora a parte relativa à parte da ST. (grifos acrescidos). Isso está claramente demonstrado na planilha acima. Há perfeita correlação de valores nas colunas “Crédito C 170 SPED” e “Denúncia de 28/02/2014”.

Todo o recolhimento na anistia foi feito com base na premissa de que o contribuinte teria direito ao crédito do material de uso e consumo na proporção das exportações. Como o Fisco não comunga com este entendimento, foi lavrado o AI 01.000410082-17, para exigir somente essa parcela. Observe-se: há coincidência de valores entre a coluna “Diferença” e a coluna “Valor Atuado AI 01.000410082-17”.

Acreditou-se que dessa forma a lide do AI 01.000410082-17 seria reduzida. Discute-se apenas o direito ou não ao crédito do imposto com base na premissa aventada. Afastada ficou a controvérsia quanto à classificação dos bens como de uso e consumo, uma vez que o próprio contribuinte fez esse reconhecimento.

Finalmente, há coincidência integral entre o valor da coluna “Crédito – Outros Créditos” e “Valor cobrado no AI 01.000509063-35”. Portanto corretas estão as exigências fiscais neste auto de infração, ou seja, comprovou-se que não houve cobrança indevida de valores, uma vez que o contribuinte efetuou o recolhimento parcial do que foi creditado indevidamente.

Todos os arquivos utilizados para a construção da tabela acima encontram-se salvos no CD – Anexo 7 deste Auto de Infração.”

Constata-se, pois, que o pagamento efetuado pela Recorrida, com os benefícios da Lei nº 21.016/13, por ela relacionado às fls. 38 dos autos, correspondem aos valores mensais constantes da coluna “valores recolhidos” do demonstrativo acima.

E no tocante à alegação, às fls. 46 dos autos, de que após confirmado a procedência do creditamento do imposto em relação ao óleo diesel (item 1.3 do AI) e abater o valor estornado e o valor pago na anistia não haverá estorno de créditos do imposto a exigir, reproduz os seguintes esclarecimentos da Fiscalização:

Às fls. 46, a impugnante apresenta uma tabela de valores em que comprovaria que, com o estorno de crédito que realiza na DAPI, acrescido do valor pago espontaneamente na Anistia e do valor exigido no AI 01.000410082-12, não haveria mais o que se cobrar. Não procede o raciocínio da autuada. A planilha apresentada é ininteligível. Não se entende o que ela quer demonstrar. Chegou-se a um valor negativo do que deveria exigir, mas não se sabe que operações aritméticas o contribuinte se utilizou para chegar ao resultado. Pura obra de ficção.

Conforme foi demonstrado pelo Fisco, todas as parcelas já pagas ou estornadas pelo contribuinte foram deduzidas na linha de totalização mensal da planilha do Anexo 4 A. O Fisco assim procedeu: na planilha do Anexo 4 classificou e apurou o percentual de estorno a ser aplicado ao crédito de ICMS do óleo diesel. Após a aplicação desse percentual, deduziram-se o estorno efetuado na DAPI de cada mês, o valor pago na anistia e o valor autuado no AI 01.000410082-12 para se chegar ao valor devido.

Passa-se à análise de cada irregularidade constante do Auto de Infração.

Itens 1.1 e 1.2 do Auto de Infração: Do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas de materiais caracterizados como de uso e consumo do estabelecimento, lançados no campo “outros créditos da DAPI” ou conforme detalhado no registro C170 da Escrituração Fiscal Digital - EFD (Anexos 2 e 3):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os produtos que foram considerados pela Fiscalização como material de uso e consumo do estabelecimento e encontram-se identificados nas Planilhas contidas nos Anexos 2 e 3 ao Auto de Infração, os quais se encontram na mídia eletrônica de fls. 26.

Conforme Anexo 2 (item 1.1 retro), os produtos cujos créditos do imposto foram objeto deste item do lançamento são: bico injetor, lâmina raspadora, lâmina componente, lençol não metálico, engrenagem componente, lança componente, rotor componente, partes e peças bomba (limpeza da correia), cimento vulcanizante, polímero tipo floculante, tubo condução, motor diesel (carregadeira CAT-980), proteção componente, roda cj componente, barra componente, faca componente, bomba da hélice (escavadeira Cat - 365 C), curva componente, raspador correia transportadora, revestimento componente, esteira componente, porca sextavada, régua componente, gancho componente, vedação plana, tela metálica de aço carbono, anel componente, tampa componente, dentre outros.

De acordo com o Anexo 3 (item 1.2), os produtos cujos créditos do imposto foram objeto deste item do lançamento são: pneu veículo leve, tubo de condução metálico, rotor componente, partes e peças de equipamentos diversos, parafuso, esteira componente, revestimentos de equipamentos diversos e porcas.

As irregularidades em comento distinguem-se pela forma do aproveitamento dos créditos: na primeira, os créditos do imposto foram apropriados em DAPIs, sob a rubrica “Outros Créditos”; na segunda, tal creditamento ocorreu diretamente no registro de entradas – conforme detalhamento no registro C 170 da Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Explica a Fiscalização que a irregularidade retro (1.2) refere-se à rubrica de ICMS/ST destacado nos documentos fiscais que foi creditado pela Recorrida e não foi objeto de estorno por ela efetuado com os benefícios da Lei nº 21.016/13.

A Recorrida salienta, em sede de impugnação, que os materiais considerados pelo Fisco como de uso e consumo são, na verdade, produtos intermediários, estando diretamente relacionados à consecução do objeto social da empresa, são imprescindíveis ao processo produtivo por ela desenvolvido, sendo nele consumidos de forma imediata e integral.

Sustenta que se os bens são utilizados no processo produtivo do estabelecimento, no seu entender, único requisito imposto pelo art. 20, § 1º, da LC nº 87/96 para tal mister, não há espaço para a negativa dos créditos do imposto a eles relativos.

Argumenta, em síntese, que alguns materiais listados no presente Auto de Infração teriam seus créditos do imposto autorizados pela Instrução Normativa SLT nº 01/01, que trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS pelas empresas mineradoras, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Menciona decisões deste Conselho de Contribuintes e de Tribunais judiciais sobre a matéria em exame.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Disserta sobre o seu entendimento em relação às disposições constantes da Instrução Normativa SLT nº 01/01.

O Fisco afirma que no desenvolvimento dos trabalhos atentou para a legislação pertinente, em especial para às Instruções Normativas específicas para o setor de mineração, assim como para a Instrução Normativa SLT nº 01/86, no tocante ao consumo de produtos intermediários na linha de produção.

Pois bem, conveniente destacar que o estorno dos referidos créditos de ICMS ampara-se no disposto no art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

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 2020;

E no art. 70, inciso III, do RICMS/02, o qual dispõe:

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

(...)

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

Resta saber se os materiais cujos créditos foram estornados pela Fiscalização caracterizam-se como materiais de uso e consumo do estabelecimento ou, ao contrário, são produtos intermediários à luz da legislação tributária.

Cumpr, de início, ressaltar, que, em relação à matéria objeto do lançamento, a SEF/MG editou as Instruções Normativas SUTRI nºs 02/13, 03/13, 04/13 e 01/14.

A IN nº 02/13 revogou expressamente a IN nº 01/01, objeto de análise pelas partes nas peças processuais que compõem os autos.

Ressalta-se, pela importância, que todas as INs têm expresso caráter interpretativo, resultando no efeito retroativo fiscal e tributário de suas previsões normativas.

Nesse sentido, observa-se que se encontram vigentes, devendo ser apreciadas na análise da controvérsia em questão, as INs nº 04/13 e 01/14, tendo em vista que a IN nº 02/13 foi revogada pela IN nº 03/13 que, por sua vez, foi revogada pela IN nº 04/13.

Importante trazer à baila o teor das IN vigentes:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 04, DE 12 DE
NOVEMBRO DE 2013
(MG de 13/11/2013)

Revoga a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 24 de setembro de 2013, e dispõe sobre o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aproveitamento de crédito relativo a insumos aplicados nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de extração mineral e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais e sobre a incidência do ICMS no retorno de mercadorias após a realização dessas atividades complementares.

A SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo art. 231 do Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), e

considerando que, tratando-se de mercadoria não industrializada, a base de cálculo do imposto na saída para estabelecimento de mesma titularidade localizado fora do Estado é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente, nos termos do inciso III, § 4º, art. 13 da Lei Complementar 87/96;

considerando que, nos processos produtivos não industriais é vedado o aproveitamento de créditos de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, nos termos da alínea 'b', inciso II, art. 33 da Lei Complementar 87/96;

considerando que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que ocorra qualquer processo sobre a mercadoria, em etapa da cadeia de circulação, por encomenda a terceiros, do qual resulte produto industrializado ou não, nos termos do inciso II e do § 2º do art. 155 da Constituição da República;

considerando que a Instrução Normativa SUTRI nº 3, de 24 de setembro de 2013, utilizou como critério para definição de produto não industrializado o fato de o produto resultante da agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura, extração e de atividades complementares a estes processos não estar compreendido no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados e relacionados na tabela de incidência do imposto (TIPI) com a notação "NT" (não tributado), nos termos do art. 6º da Lei Federal nº 10.451, de 10 de maio de 2002;

considerando, entretanto, que tal critério isolado apresenta inconsistências quando aplicado ao conceito de industrialização para os efeitos do ICMS, em razão de o Imposto sobre Produtos Industrializados não incidir sobre determinados produtos mesmo que industrializados, inclusive em face da previsão contida no § 3º do art. 155 da Constituição da República;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando, portanto, a necessidade de aprimorar os estudos para esclarecimento do alcance do termo "não industrializado" para os efeitos do inciso III, § 4º, art. 13 da Lei Complementar nº 87/96;

considerando as possíveis dúvidas quanto ao direito ao aproveitamento de crédito relativo aos insumos utilizados nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de extração mineral, e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais;

considerando, por fim, a necessidade de uniformizar procedimentos e orientar os contribuintes, os servidores e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação da legislação tributária, RESOLVE:

Art. 1º Fica revogada a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 24 de setembro de 2013.

Art. 2º Nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de extração mineral e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais, é vedado o aproveitamento de créditos de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, exceto na hipótese de seu emprego como insumo energético na produção de mercadorias destinadas ao exterior, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento.

Art. 3º Caracteriza-se como operação relativa à circulação de mercadorias e, portanto, incide o ICMS, o retorno de mercadorias após a realização de qualquer atividade complementar às atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de extração mineral, ainda que não constitua industrialização, encomendada a terceiros por contribuinte do ICMS.

Art. 4º Para efeito do direito ao crédito de ICMS relativo a insumos empregados nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e na extração mineral e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais, deverão ser adotados os mesmos critérios dispostos na Instrução Normativa SLT nº 1, de 20 de fevereiro de 1986, salvo disposição especial da legislação tributária.

Art. 5º Fica reformulada qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos em virtude de seu caráter interpretativo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI N° 01, DE 25 DE JUNHO
DE 2014
(MG de 26/06/2014)

Dispõe sobre a definição de produto primário resultante da extração mineral e de suas atividades complementares (beneficiamento mineral), para fins de aplicação da legislação do ICMS.

A SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo art. 231 do Decreto n° 44.747, de 3 de março de 2008, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), e

considerando que, tratando-se de produto primário, isto é, mercadoria não industrializada, a base de cálculo do imposto na saída para estabelecimento de mesma titularidade localizado fora do Estado é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente, nos termos do inciso III, § 4°, art. 13 da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, e da subalínea "b.3", alínea "b", inciso IV, art. 43 da Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto Estadual n° 43.080, de 13 de dezembro de 2002;

considerando que o art. 6° da Lei n° 21.016, de 20 de dezembro de 2013, inseriu o § 14 ao art. 29 da Lei n° 6.763, de 26 de dezembro de 1975, determinando que "fica assegurado o crédito de ICMS relativo à utilização de energia elétrica como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária";

considerando que a lavra se estende desde a separação do recurso mineral do solo até o seu beneficiamento (atividade complementar à extração mineral), enquanto atividade preparatória para posterior processamento industrial;

considerando assim que a lavra, enquanto processo de extração mineral (atividade não industrial), tem início com a fase de desmonte (arriamento do mineral ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado do produto mineral ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais) e se estende até o beneficiamento do recurso mineral (atividade preparatória para a fase industrial), o que inclui a fase de estocagem;

considerando que o beneficiamento mineral alcança os processos produtivos realizados por métodos físicos, químicos ou físico-químicos, desde que não resultem na alteração da constituição química dos minerais ou impliquem na sua inclusão no campo de incidência do IPI;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando que, conforme critérios internacionalmente aceitos, a constituição química dos minerais, sua classificação e denominação são definidas por sua composição química (elementos químicos constituintes) e estrutura cristalográfica (arranjo espacial em que se encontram estes elementos);

considerando os critérios utilizados internacionalmente para definição de produtos resultantes da extração mineral como primários, em especial, pelo Sistema Harmonizado - SH e pela Standard International Trade Classification - SITC;

considerando que, conforme art. 6º da Lei Federal nº 10.451, de 10 de maio de 2002, o campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados;

considerando, por fim, a necessidade de uniformizar procedimentos e orientar os contribuintes, os servidores e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação da legislação tributária, RESOLVE:

Art. 1º Esta instrução normativa alcança os produtos minerais resultantes da atividade de extração mineral e de atividades complementares a este processo, exceto os classificados no Capítulo 27 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH.

Art. 2º Para fins de aplicação da legislação do ICMS, considera-se como produto primário aquele resultante de extração mineral e de suas atividades complementares que, cumulativamente:

I - esteja classificado nos Capítulos 25 e 26 da NBM/SH;

II - esteja relacionado na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) com a notação "NT" (não tributado);

III - não tenha sido submetido a processo ou tratamento do qual resulte alteração da composição química ou estrutura cristalográfica do mineral extraído.

Parágrafo único. A título exemplificativo, constituem 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:

I - fragmentação;

II - pulverização;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- III - classificação;
- IV - concentração;
- V - separação magnética;
- VI - flotação;
- VII - homogeneização;
- VIII - aglomeração ou aglutinação;
- IX - briquetagem;
- X - nodulação;
- XI - sinterização;
- XII - pelotização;
- XIII - ativação;
- XIV - coqueificação;
- XV - desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtração;
- XVI - levigação.

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.

Parágrafo único. A entrada de energia elétrica no estabelecimento que for consumida como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária, dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito.

Art. 4º Considera-se como mercadoria industrializada:

I - aquela relacionada na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados com alíquota igual ou superior a zero;

II - aquela que cumulativamente:

a) atenda ao disposto nos incisos I e II do art. 2º;

b) tenha sido submetida a processo ou tratamento do qual resulte alteração da composição química ou estrutura cristalográfica do mineral extraído.

Parágrafo único. A título exemplificativo, constituem processos ou tratamentos industriais dos quais resultam mercadoria industrializada:

I - a ustulação sulfatante e cloretante;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a clinquerização da qual resulte o cimento não pulverizado;

III - a calcinação:

a) realizada sobre o calcário, da qual resulte a cal;

b) realizada sobre a bauxita ou o óxido de alumínio puro, da qual resulte o coríndon artificial.

Art. 5º Fica reformulada qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos em virtude de seu caráter interpretativo.

Para a análise do lançamento em questão, verifica-se que, das duas normas vigentes, importa observar o art. 3º da IN nº 01/14, que estabelece:

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.

(Grifou-se).

Levando-se em consideração o caráter interpretativo das normas, nelas realçado explicitamente, é importante ressaltar que não tem mais vigência, para efeito de análise do lançamento, a Instrução Normativa nº 01/01.

Nesse sentido, ainda que a discussão da Recorrida, em sede de impugnação, reporte-se àquela IN nº 01/01, observa-se que o dispositivo acima transcrito da IN nº 01/14 (art. 3º) traz redação quase idêntica a que existia na IN SLT nº 01/01, em seu art. 1º, *in verbis*:

Instrução Normativa SLT nº 01/01

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

Não obstante, observa-se que não mais tem vigência o dispositivo da IN nº 01/01 (art. 2º) que relacionava, de forma exemplificativa, não exaustiva, produtos considerados intermediários, nos seguintes termos:

Instrução Normativa SLT nº 01/2001

Art. 2º Para efeitos de crédito no imposto, considera-se produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, todo o material consumido

nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento.

Contudo, considerando-se que tal menção exemplificativa gerava, às vezes, confusão na análise dos produtos em relação à interpretação da norma, conclui-se que, neste momento, com a vigência atual da IN nº 01/14, a classificação de produtos como intermediários deve levar em consideração apenas a interpretação da norma, não sendo atropelada (a interpretação) por citações expressas de produtos.

Pois bem, de acordo com a Instrução Normativa nº 01/86, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

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

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

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

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

Esclareça-se, por oportuno, que o fato de determinado bem ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte não assegura sua classificação como produto intermediário, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86, pois há produtos que são utilizados na linha central de produção, mas que são considerados materiais de uso e consumo.

Além disso, não é a essencialidade de determinado bem, para a consecução da atividade econômica do contribuinte, que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição esta que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a pretensão da Recorrida, qual seja, a desclassificação dos produtos autuados como de uso e consumo.

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

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

Verifica-se, pois, que os seguintes itens objeto do estorno não podem ser classificados como produtos intermediários, como defende a Recorrida na peça de impugnação, por não se enquadrarem nas definições contidas na legislação de regência do imposto:

a) lâmina componente/lâmina raspadora (limpeza da manta da correia transportadora): consta dos autos que elas têm a função de limpar a manta da correia. Verifica-se que o desgaste de tal peça ocorre pelo contato com a manta, não pelo contato com o minério.

Conforme consta em diversas decisões deste Conselho, tal peça consiste em um “acessório de limpeza”, sendo que a ação das lâminas sobre a manta ocorre no “trecho vazio” após o minério ser descarregado, retirando desta o material indesejável.

Registra-se que a correia transportadora participa de forma direta da produção, quando movimenta o minério de ferro dentro da área de beneficiamento, mas a limpeza da correia é uma atividade secundária que, em tese, poderia ser feita por uma vassoura ou escova, sendo o raspador apenas uma “vassoura sofisticada”.

Dessa forma, a lâmina componente/raspadora não se caracteriza como produto intermediário, à luz das disposições da IN nº 01/86, uma vez que não desenvolvem ação particularizada essencial e específica dentro da linha de produção.

Esse entendimento é corroborado pela perícia técnica realizada nos autos dos PTAs nºs 01.000159423-23 e 01.000159959-58, cuja conclusão foi acatada por este Conselho de Contribuintes conforme Acórdãos nºs 18.966/10/2ª e 20.782/12/1ª (3.918/12/CE).

b) rotores componentes e revestimentos componentes (aplicados na bomba de polpa/rejeito – função: sucção e recalque e proteção contra desgaste, respectivamente): registra-se que tais itens são partes e peças de reposição/manutenção, componentes de equipamentos maiores (bombas de água/polpa

e rejeito) substituídas pelo exaurimento natural dos produtos. Não se caracterizam como produto individualizado e nem exercem atuação particularizada no processo produtivo. Este Conselho de Contribuintes já se posicionou favoravelmente ao entendimento do Fisco, em julgamento de PTA da própria Recorrida, conforme decisão prolatada no Acórdão 3.901/12/CE, dentre outros.

c) **tubos de condução**: utilizados na condução/deslocamento de polpa ou de rejeito.

Conforme várias decisões deste Conselho de Contribuintes em relação a PTAs de mesma sujeição passiva dos presentes autos e de outras empresas de mesmo objeto social, os tubos de condução, ainda quando utilizados no transporte da polpa, se classificam como parte de obra de engenharia, sem possibilidade de apropriação de créditos do imposto. Verifica-se que a troca de tubos é manutenção industrial, sem possibilidade de apropriação de créditos, trata-se, pois, de material de uso/consumo.

Decisões deste Conselho de Contribuintes favoráveis ao estorno do crédito do imposto deste item do lançamento: Acórdãos n^{os} 18.966/10/2^a, 4.020/13/CE, 4.278/14/CE, 18.966/10/2^a, 20.809/15/2^a, dentre outras.

d) **gancho componente para peneira**: destaca-se que a peneira, na mineração, é responsável por uma das fases do beneficiamento. Nela o minério tem contato direto com as telas, pois são esses componentes que farão o peneiramento (classificação) propriamente dita, logo eles participam diretamente do processo de produção. Da função que exercem tais telas resulta o minério peneirado (classificado em diversas granulometrias), fase do processo produtivo.

As telas são acopladas à peneira por ganchos de fixação. Assim, os ganchos têm a função de fixar as telas, não participam de forma direta da produção uma vez que, de sua função (fixação) não resulta o produto. Eles atuam sobre as telas que atuam na produção.

Mesmo tratamento teve esse item, conforme laudo pericial relativo ao PTA n^o 01.000159782 -12, cujo entendimento foi acatado por este Conselho de Contribuintes conforme Acórdãos n^{os} 19.685/10/3^a e 3.672/11/CE.

Igual tratamento foi dado ao gancho componente pelo laudo pericial referente ao PTA n^o 01.000159959-58 (Acórdãos n^{os} 20.782/12/1^a e 3.918/12/CE).

e) **pneus de veículos leves**: mesmo aqueles alocados nas atividades de carregamento e movimentação do minério, de modo claro e inequívoco, não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, não se enquadrando no conceito de produto intermediário definido pelas instruções normativas retro. E ainda mais, no caso, como se trata de pneus de veículos leves, não há que se falar de ser devido créditos do imposto a eles inerentes.

Ressalta-se, por oportuno, que a Recorrida reconheceu serem indevidos créditos do imposto relativos a pneu de veículo leve, partes e peças de equipamentos diversos, parafusos e porca, conforme pagamento realizado com os benefícios da anistia mencionada (vide fls. 38 dos autos).

f) **aglomerantes**: são polímeros aplicados sobre o minério de ferro, após o carregamento dos vagões, cuja função é evitar a dispersão do minério até o destinatário, atuando, assim, após a fase de produção.

Tal produto deve ser considerado material de uso e consumo, uma vez que não empregado diretamente no processo de industrialização, vale dizer, não se integra ao novo produto e não é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização, uma vez que consumido em linha marginal à de produção.

g) **placa componente**: local de aplicação peneira de classificação da usina/função do produto: componente da peneira (sem ação particularizada);

f) **anel componente**: local de aplicação: britador cônico/função: vedação (sem contato físico com o minério e sem ação particularizada).

Em relação aos demais produtos, deve-se acompanhar a classificação realizada pelo Fisco, uma vez considerados partes e peças de reposição, sem atuação específica no processo industrial.

O entendimento externado em relação aos itens objeto de análise nesta sentada é corroborado pela jurisprudência recente deste Conselho, relativa às autuações cuja sujeição passiva é de estabelecimentos (minas) da Recorrida (Acórdãos nºs 4.020/13/CE, 4.278/14/CE, 4.384/15/CE, 4.612/16/CE, dentre outros).

Assim, conforme entendimento externado pela Fiscalização, os materiais cujos créditos do imposto foram estornados não se caracterizam como produtos intermediários à luz da legislação posta, uma vez que, repita-se, não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica no processo de extração e beneficiamento do minério, apesar do possível contato físico com o produto, devendo ser considerados, portanto, como materiais de uso e consumo.

Dessa forma, afigura-se correta a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda o aproveitamento do imposto a título de crédito, quando se tratar de entrada de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento.

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

(...)

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

Item 1.3 do Auto de Infração: Do aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a material de uso e consumo (óleo diesel):

Conforme relatado, trata este item do lançamento do aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a material de uso e consumo (óleo diesel), consumido em máquinas, equipamentos e veículos, não utilizados na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro realizado pelo estabelecimento autuado, lançados no campo “outros créditos da DAPI” (Anexos 4 e 4A).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), em razão da constatação de reincidência nos termos do art. 53, § § 6º e 7º, da citada lei.

No Anexo 4 consta o demonstrativo do cálculo do percentual da glosa de créditos do ICMS aproveitado sobre a aquisição e consumo de óleo diesel - janeiro a agosto de 2.011 (dados de consumo de óleo diesel “por veículo/máquina/equipamento” e a apuração mensal do estorno dos créditos do imposto).

No Anexo 4A consta o demonstrativo de créditos relativos ao óleo diesel lançados indevidamente no campo outros créditos da DAPI no período de janeiro a agosto de 2011.

Informa a Fiscalização que a Recorrida foi intimada a detalhar o consumo de combustível por equipamento em 11/12/15 (fls. 02) e em 22/07/16 (fls. 08) e que o lançamento se baseia nessas informações.

Conforme menciona a Fiscalização foram estornados os créditos do imposto relativos ao óleo diesel não utilizados na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro.

Frisa-se que, tanto na IN SLT nº 01/01, assim como a IN SUTRI nº 01/14, atualmente vigente, e com efeitos retroativos, a regra é expressa no sentido de que, para efeito do direito ao crédito de ICMS relativo a produto intermediário, devem ser observados os mesmos critérios da IN SLT nº 01/86.

A atividade-fim da “Vale S.A.” é a mineração. As instruções normativas supracitadas definiram que o processo produtivo de uma mineradora começa no desmonte e termina na estocagem. O que existe entre essas fases resume-se ao beneficiamento do minério de ferro extraído.

Estabelecem também que a movimentação (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:

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

Após esse processo, o minério é transportado por caminhões ou Correias Transportadoras de Longa Distância (TCLD) e embarcados em trens que o levará até seu destino.

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, têm-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.

E como a IN SUTRI nº 01/14 define o que seja processo produtivo, estabelecendo inclusive suas etapas, é possível concluir que as atividades exercidas em uma mineradora, que não estejam incluídas nessas definições, não fazem parte do processo produtivo, podendo ser denominadas linhas marginais de produção, linhas auxiliares de produção, etc.

Assim, o direito ao crédito de ICMS de óleo diesel na entrada da mineradora só é reconhecido se ele for consumido no processo produtivo da mineração, isto é:

- no desmonte,
- na movimentação de material entre o desmonte e o beneficiamento,
- no beneficiamento,
- na movimentação de material entre o beneficiamento e a estocagem e
- na 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 beneficiamento do minério de ferro.

Seguindo a lógica acima explicitada, não foram estornados créditos de ICMS relativos à entrada de óleo diesel consumido nas seguintes atividades (dentre outras):

- Carregamento de Minério (internamente nas minas);
- Transporte de Minério (internamente nas minas);
- Movimentação de Minério;
- Escavação - frente de lavra.

Como bem pontuou a Fiscalização, “*não houve desconsideração de crédito de ICMS ST do óleo diesel consumido em caminhões fora de estrada, perfuratrizes, escavadeiras e outros equipamentos como tangencia a Autuada às fls. 40 (...)*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a glosa dos créditos se restringiu ao óleo diesel consumido fora do processo produtivo, isto é, consumido nos seguintes 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.

BOB CAT:

Explica a Fiscalização que se trata de uma mini-carregadeira utilizada em atividade de apoio e de limpeza, conforme informação dada pela Recorrida (Anexo 4):

DESCRIÇÃO	FUNÇÃO	LOCAL DE DESENVOLVIMENTO DAS ATIVIDADES DO EQUIPAMENTO
BOB CAT	Equipamento para limpeza	Minas do Complexo Mariana
BOB CAT	Serviços de Apoio	Minas do Complexo Mariana

E que não é verdadeira a informação da Recorrida de que as frentes de lavra são locais de espaço exíguo. Embora a atividade possa ser desenvolvida em locais de relevo acidentado, não há como se movimentar equipamentos de grande porte em espaços limitados. Para isso são abertas as frentes de lavras: permitir o acesso dos equipamentos ao local de extração do minério e que esses equipamentos podem passar de mais de 100 (cem) toneladas.

Informa a Fiscalização que a Recorrida possui carregadeiras específicas para carregamento dos caminhões fora de estrada, os quais não tiveram seus créditos do imposto estornados, quando a utilização deles ocorreu dentro do processo produtivo estabelecido pela IN 01/14. Entretanto, se tais equipamentos foram utilizados no carregamento de vagões ferroviários, o crédito do imposto foi desconsiderado, por estar fora do processo de extração e beneficiamento, ou seja, após a fase de estoque do minério de ferro como produto acabado.

Conforme consta em várias decisões relativas a PTAs lavrados, contra estabelecimentos da empresa autuada, a exemplo do Acórdão nº 4.555/16/CE, trata-se de equipamento utilizado para limpeza industrial, 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 precípua de uma mina – mineração. É atividade de apoio operacional.

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.

A Recorrida alega que já estorna o crédito de ICMS referente ao óleo diesel neles consumido. Entretanto, como bem destaca a Fiscalização, já foi considerada essa parcela, conforme pode ser verificado na linha de apuração efetuada mensalmente da Planilha do Anexo 4A.

CAMINHÃO FORA DE ESTRADA/CAMINHÃO MÉDIO:

Conforme relata a Fiscalização, não houve estorno de crédito do imposto quando os veículos foram utilizados na lavra do minério e sua movimentação dentro do processo produtivo, nos termos da IN 01/2014, conforme detalhado na planilha do Anexo 4. E somente para os casos de atividades de apoio é que foram desconsideradas as tomadas de créditos do imposto.

Explica a Fiscalização que, em resposta à intimação fiscal, a Recorrida listou 3 tipos de caminhão fora de estrada, envolvidos em atividades de: a) aspersão de vias, b) rebocador de caminhões rodoviários, c) retaludamento de taludes e d) transporte de minério/estéril. Somente para a última, manteve o crédito do imposto.

Sustenta a Fiscalização que tudo obedece a lógica de que não há beneficiamento ou extração em atividades de apoio operacional, embora sejam essenciais e imprescindíveis para a consecução do objetivo social do estabelecimento. Trata-se de atividade alheia.

Conforme se verifica, o estorno de créditos do imposto relativos aos veículos retro somente deu-se para as atividades de apoio operacional.

Correto o entendimento fiscal, o qual é corroborado por várias decisões deste Conselho de Contribuintes. Cita-se, a título de exemplo, o Acórdão nº 4.555/16/CE.

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 desempenhe 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.

CARREGADEIRA/PÁ CARREGADEIRA:

Destaca a Fiscalização que a Recorrida informou, conforme consta do Anexo 4, que a utilização de tais equipamentos deu-se no carregamento de vagões de produto e retaludamento de taludes. Correta a Fiscalização ao efetuar os estornos dos créditos do imposto referentes ao óleo diesel utilizado nos equipamentos nessas atividades, pois a primeira atividade é executada quando já terminou o processo 4.886/17/CE

produtivo do estabelecimento, com o minério já estocado, pronto e acabado, ou seja, fora do processo produtivo estabelecido na IN 01/14.

A segunda atividade é alheia ao processo produtivo, conforme já mencionado acima.

VEÍCULOS DIVERSOS/PICK-UP - Apoio Administrativo:

São veículos diversos (caminhonetes, carros de passeio, etc.) utilizados para transporte de pessoal, dentro e fora da mina.

Esses veículos não desenvolvem qualquer atividade no processo de mineração propriamente dito. O transporte de pessoal é atividade de apoio operacional/administrativo.

MOTONIVELADORAS - Terraplenagem de mina:

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

TRATORES:

Como destaca a Fiscalização, diversas são as atividades exercidas pelos diferentes tipos de tratores no estabelecimento autuado. No Acórdão nº 4.612/16/CE restou bem definido qual é a real atividade desses equipamentos:

“LADO OUTRO, COMO BEM DESTACA A FISCALIZAÇÃO, OS TRATORES EM UMA MINA SÃO VEÍCULOS DE APOIO OPERACIONAL: MANUTENÇÃO DE ESTRADAS E VIAS, RECOMPOSIÇÃO DE CAVAS, E RETALUDAMENTO DE ENCOSTAS, TERRAPLENAGEM E LIMPEZA DE MATERIAIS DISPERSOS NO SOLO. CONCLUI QUE ELES EXERCEM UMA ATIVIDADE MARGINAL À LINHA DE PRODUÇÃO (BENS ALHEIOS), NÃO GERANDO DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO, TANTO DO EQUIPAMENTO EM SI, QUANTO O COMBUSTÍVEL NELE EMPREGADO. E, QUE O CONSELHO DE CONTRIBUINTES JÁ SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO FISCAL EM JULGAMENTO DE PTAS DA PRÓPRIA RECORRENTE, CONFORME ACÓRDÃOS NºS 3.799/11/CE E 3901/12/CE, ENTRE OUTROS”

Relata a Fiscalização que os tratores em geral exercem atividades de apoio operacional. E que nas diversas visitas técnicas que realizou em estabelecimentos mineradores, em nenhum deles visualizou o equipamento na extração direta do minério de ferro.

Dessa forma, verifica-se que os tratores 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, etc.

Essa conclusão é corroborada pelo Acórdão nº 3.799/11/CE, na qual consta que a terraplenagem e limpeza do solo dentro das minas, dentre outras, 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 nessas atividades realizam atividades desvinculadas do processo de produção mineral, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 3.799/11/CE

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

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

CUMPRE RESSALTAR TAMBÉM, QUE, DEPENDENDO DAS CARACTERÍSTICAS DO MINÉRIO DE CADA MINA, O PROCESSO DE EXTRAÇÃO PODE SER FEITO COM A UTILIZAÇÃO DO TRATOR DE ESTEIRA, ALÉM DA ESCAVADEIRA. NESSE CASO, O PROCESSO É SIMPLES E SEM A UTILIZAÇÃO DE EXPLOSIVOS, JÁ QUE O MINÉRIO APRESENTA-SE SOLTO *IN NATURA*.

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

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

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

Por fim, ressalta-se que o óleo diesel consumido nas áreas, máquinas e equipamentos acima NÃO se confunde com aquele consumido na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento de minério de ferro, caracterizando-se, portanto, como material de uso e consumo, sem direito a crédito do ICMS, em face da vedação contida no art. 70, inciso III, do RICMS/02.

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Acrescente-se que este Conselho de Contribuintes, ao analisar casos similares, aprovou o estorno de créditos de óleo diesel consumido em caminhão 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, 21.530/14/3ª, 3.998/13/CE e 4.555/16/CE.

Dessa forma, por tudo que foi apresentado, entende-se que as informações trazidas aos autos, tanto pelo Fisco, quanto pela própria Recorrida, 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 acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, sendo esta capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

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

Uso e consumo na proporção das remessas para exportação

Sustenta a Recorrida, em sede de impugnação, que, mesmo considerando os produtos cujos créditos de ICMS foram glosados como não intermediários, resta o direito ao crédito do imposto, ainda que parcialmente, uma vez que os itens objetos do lançamento teriam que ser qualificados como material de uso e consumo, hipótese em que há de ser mantido o crédito na proporção das remessas para exportação.

Alega a que nesse caso, os dispositivos legais aplicáveis seriam os arts. 21, § 2º e 32, inciso II, ambos da LC nº 87/96 e, ainda, o art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da CF/88, com a redação dada pela EC nº 42/03, *in verbis*:

LC nº 87/96

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º **Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior** ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

(...)

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

(...)

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

(Destques acrescidos).

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

(...)

Lado outro, sustenta a Fiscalização que a apropriação de créditos do imposto relativos a materiais de uso e consumo, mesmo que proporcionais à exportação, é indevido, uma vez que se encontra vedado por força do disposto no art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 (art. 70, inciso III, do RICMS/02), que postergou esse direito para janeiro de 2020.

Sem razão à Recorrida em considerar que o crédito de ICMS relativo à entrada de material de uso e consumo pode ser apropriado na proporção das exportações realizadas pelo estabelecimento, entendimento este já superado no âmbito do estado de Minas Gerais, em razão da revogação do art. 66, inciso VI, do RICMS/02 e da publicação do Decreto nº 45.388/10, que encerrou quaisquer dúvidas a respeito do entendimento da Administração Tributária no que tange ao tema.

As disposições do art. 2º do referido decreto deixam clara a impossibilidade da apropriação de créditos do imposto referentes a materiais de uso e consumo, proporcionais à exportação, ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto nº 45.338/10:

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o estorno de crédito de ICMS na entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação e de insumo empregado no transporte em veículo próprio de produtos destinados a exportação, bem como sobre o pagamento do crédito tributário decorrente do estorno, com dispensa ou redução de multas e juros.

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

Art. 3º O disposto no art. 2º aplica-se também à entrada de insumos adquiridos a partir de 13 de agosto de 2007 para emprego em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos destinados à exportação.

(...)

(Destacou-se).

Assim, em face da impossibilidade deste Órgão colegiado negar aplicação a ato normativo, em observância do art. 110, inciso I, do RPTA, não há como permitir a apropriação do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas pelo adquirente, como pleiteia a Recorrida na sua impugnação.

Destaca-se que os créditos do imposto objeto de estorno nos presentes autos referem-se a materiais cujas entradas ocorreram no estabelecimento após a edição do Decreto nº 44.596, de 13/08/07, que revogou as disposições dos incisos VI e VII do art. 66 e deu nova redação ao inciso III do art. 70, todos do RICMS/02.

Lado outro, não procede o argumento de que o art. 32, inciso II, da LC nº 87/96 (§ 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75) garante-lhe o creditamento do imposto relativo à entrada de materiais de uso e consumo no estabelecimento proporcionais às exportações realizadas.

Prevê tal dispositivo legal:

LC nº 87/96

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

(Grifos acrescidos).

Importante destacar que a integração ou consumo de que trata o art. 32, inciso II, da LC nº 87/96 e o § 3º, art. 32, da Lei nº 6.763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Vale dizer que o referido “consumo”, nos termos do dispositivo legal supramencionado, 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.

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

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/08

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

CONSULTA DE CONTRIBUINTE nº 017/08

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO: 4.380/15/CE RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000187985-68

RECURSO DE REVISÃO: 40.060137190-11

RECORRENTE: VALE S.A.

IE: 317024161.56-23

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

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

ORIGEM: DF/BH-3 - BELO HORIZONTE

(...)

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

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

DECRETO Nº 45.338/10

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

“... ”

Para melhor compreensão do tema, é necessário que se tenha em vista a existência, na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, 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 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 (“bens Alheios”)
Vigência	Inciso II do art. 32
	Art. 33

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 subseqüente saída se der sem incidência do ICMS.

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, de 1996, 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.

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.

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.

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).

(..)

O Consumo em processo de industrialização

Como asseverado antes, 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 também já 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.

O mais importante: muito antes de alguém pensar em conceder crédito para uso e consumo, a norma mineira já igualava o tratamento do produto intermediário ao da matéria-prima, dizendo-o *consumido no processo de industrialização* (por exemplo, o art. 144, II, “b”, do Regulamento de 1991). Portanto, para a legislação, o consumo no processo de industrialização referia-se, além da matéria-prima, apenas ao produto intermediário.

Também no Convênio ICM 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. 31, 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.

...” (Grifos Originais)

Do Cancelamento da Majoração por Reincidência da Multa Isolada:

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

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

Dessa forma, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional – CTN, a seguir reproduzido, deve ser cancelada a referida majoração da multa isolada:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

Item 02 do Auto de Infração: Falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas devida nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, para fins de uso e consumo do estabelecimento.

Em relação à cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS, devida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo, a infração resta bem caracterizada no Auto de Infração e encontra sustentação no art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º inciso II e art. 12, § 2º, da Lei nº 6.763/75.

A matéria encontra-se regulamentada no RICMS/02, no art. 1º, inciso VII, art. 2º, inciso II e art. 43, inciso XII, da Parte Geral.

Ao tratar da alíquota do imposto, o RICMS/02 assim regulamenta a questão:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

(...)

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

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

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 dar provimento parcial para restabelecer as exigências fiscais, com exceção da majoração da multa isolada, nos termos do disposto no art. 79, inciso I, alínea "e" da Lei nº 22.549/17 c/c o art. 106, inciso II do CTN. Vencidos, em parte, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão e Vander Francisco Costa, que lhe davam provimento parcial para excetuar também as exigências relativas aos produtos: lâmina componente, gancho componente, revestimento componente, placa componente, anel componente, rotor componente, lâmina do raspador e tubo de condução. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 01 de setembro de 2017.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Eduardo de Souza Assis
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	4.886/17/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000509063-38	
Recurso de Revisão:	40.060143766-06	
Recorrente:	2ª Câmara de Julgamento	
Recorrida:	Vale S.A.	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, 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 a constatação, no período de janeiro a agosto de 2011, de recolhimento a menor do ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a:

1) entradas de materiais caracterizados como de uso e consumo do estabelecimento conforme detalhado no registro C170 da Escrituração Fiscal Digital - EFD (Anexo 2 do Auto de Infração);

2) entradas de materiais caracterizados como de uso e consumo do estabelecimento, lançados no campo “outros créditos da DAPI” ou no livro de Registro de Entradas (Anexos 4 e 7 do Auto de Infração);

3) entradas de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos, não utilizados na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro realizado pelo estabelecimento autuado, lançados no campo “outros créditos da DAPI” (Anexos 4 e 4A do Auto de Infração).

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), em razão da constatação de reincidência nos termos do art. 53, § § 6º e 7º, da Lei nº 6.763/75.

Constatou-se, ainda, a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nos casos de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo e bens (Anexo 5 do Auto de Infração).

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A divergência em relação ao voto vencedor, refere-se às exigências relativas a lâmina componente, gancho componente, revestimento componente, placa

componente, anel componente, rotor componente, lâmina do raspador e tubo de condução.

Entendo que devem ser excluídas as exigências relativas a lâmina componente, gancho componente, revestimento componente, placa componente, anel componente, rotor componente, lâmina do raspador e tubo de condução, uma vez que a aplicação destes materiais ocorre na linha de produção, como passo a fundamentar item a item.

O enquadramento dentro da conceituação de produtos intermediários para fins de crédito de ICMS, é feito tomando-se por base as Instruções nºs 01/86 e 01/01 (esta última dirigida às mineradoras).

A IN nº 01/01, flexibilizou o conceito de produtos intermediários ao elencar, de forma exemplificativa, os itens contidos em seu art. 2º, a saber:

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

Destaca-se que a lista contida no dispositivo é exemplificativa, uma vez que no seu conteúdo depara-se com as expressões “tais como” e “dentre outros”, referindo-se a materiais consumidos nas mineradoras. Então, se infere que podem existir outros itens que não estão expressamente citados neste artigo.

A IN nº 01/01 não classificou de imediato os materiais de sua lista exemplificativa como produtos intermediários, devendo estes serem submetidos às disposições da IN nº 01/86, conforme ressalva contida em seu art. 2º (observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986). O fato novo introduzido pela IN nº 01/01, durante sua vigência, foi a definição jurídica de processo produtivo das mineradoras, abrangendo em seu conceito a movimentação de minério, o que, de certa forma ampliou o espectro de produtos intermediários na atividade.

Assim, materiais aplicados na movimentação de minério (anteriormente “fora” da linha principal), agora incluída na linha principal pela definição de processo produtivo, passaram a ter funções particularizadas, específicas e essenciais (transporte, movimentação, desgaste, dentre outros), passando, por força da definição jurídica de processo produtivo nas mineradoras, a atender as condições previstas na IN nº 01/86, para serem enquadradas como produto intermediário.

A seguir reproduz-se a definição de processo produtivo nas mineradoras do art. 1º da IN nº 01/01:

Art. 1º Por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou

remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Outra questão que se apresenta é a interpretação literal da legislação tributária.

Como aplicar tal disposição hermenêutica a uma lista exemplificativa? Como exemplo, considerando a chapa de desgaste, citada no art. 2º da IN nº 01/01, deve ser incluída nesse grupo, todos os itens que têm essa natureza (materiais de desgaste). Será que desta forma estaria sendo aplicada a técnica da analogia?

A lista do art. 2º é exemplificativa; então, não pode ser aplicada a literalidade no sentido de afirmar que, somente poderão ser produtos intermediários, os itens expressamente citados, uma vez que o próprio dispositivo remete a outros materiais ali não incluídos.

Tratando ainda do estorno de créditos destacadas nas notas fiscais referentes às aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, segundo a classificação do Fisco.

Os produtos considerados pelo Fisco como material de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento encontram-se identificados pelo local de aplicação dos mesmos.

O Fisco afirma que no desenvolvimento dos trabalhos atentou para a legislação pertinente, em especial para a Instrução Normativa SLT nº 01/01, específica para o setor de mineração, no tocante ao rol de produtos exemplificativos ali mencionados e também a outros pertinentes, assim como para a Instrução Normativa SLT nº 01/86, no tocante ao consumo de produtos intermediários na linha de produção.

A Recorrente salienta que os materiais considerados pelo Fisco como de uso e consumo são, na verdade, produtos intermediários, estando diretamente relacionados à consecução do objeto social da empresa, desgastando-se ou tornando-se inservíveis às suas finalidades próprias, ainda que gradativamente, em função de sua aplicação no processo produtivo.

Argumenta que alguns materiais listados no presente Auto de Infração teriam seus créditos autorizados pela Instrução Normativa SLT nº 01/01, que trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS pelas empresas mineradoras, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A IN SLT nº 01/86 classifica como produto intermediário por extensão, aquele que, “embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”. Mais adiante, o mesmo diploma legal define o que se deve entender por “imediata e integralmente” e o que este conceito não alcança e, neste ponto, merecem destaque as disposições dos seus itens IV e V:

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

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

Resta claro, portanto, a teor da Instrução Normativa mencionada, que um produto consumido pelo contribuinte será enquadrado na categoria de produto intermediário quando sua participação no processo de industrialização (ou extração) se der diretamente na linha de produção e possuir caráter indiscutível de essencialidade na obtenção do produto final, o que não é o caso da maioria dos produtos identificados pelo Fisco, cuja função está ligada à manutenção e conservação de veículos e equipamentos que compõem o Ativo Imobilizado da empresa.

A mesma Instrução Normativa em seus itens IV e V, ao tratar das partes e peças de máquinas ou equipamentos, somente considera como produto intermediário, consumidos imediata e integralmente no processo produtivo, aquelas que tenham contato físico com o produto que se industrializa, o que não ocorre com a maioria dos itens listados neste PTA.

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

Art. 2º- Para efeitos de crédito do imposto, considera-se produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre

outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento.

Não se pode perder de vista que o citado dispositivo, ao estender seu alcance para outros materiais “*consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento*”, o faz com a ressalva de que devam ser respeitadas as definições constantes da IN SLT 01/86, que por sua vez, repita-se, exclui da possibilidade de aproveitamento de crédito do imposto as partes e peças de máquinas e equipamentos que não tenham contato físico com o produto objeto de industrialização ou extração.

Cabe destacar que o contato físico exigido pela norma, no caso das empresas mineradoras, quer se referir a uma ação do equipamento ou produto na extração, beneficiamento ou estocagem do minério de ferro, mas não simplesmente o contato por receber partículas (poeira) ou por transitar simplesmente sobre o minério.

De forma específica, a Recorrente trata de alguns itens objeto de atuação.

Sustenta a autoridade lançadora que, observadas as disposições das citadas instruções normativas, estes produtos são conceituados como partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Analisando a situação fática, verifica-se que os produtos mencionados classificam-se, de fato, como partes e peças, mas aplicam-se a elas, o disposto no item V da IN nº 01/86, a saber:

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

Parte dos produtos, entretanto, encaixam na regra do item V da IN nº 01/86, uma vez que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção. E esta é a conclusão posta em diversos laudos periciais elaborados para a mesma empresa.

Esta conclusão se aplica para produtos como lâmina componente, gancho componente, revestimento componente, placa componente, anel componente, rotor componente e lâmina do raspador.

No tocante aos *tubos de condução* salienta o Fisco que os tubos são usados para o tratamento e transporte de água, lama e poupa de minério, não havendo atuação particularizada no processo produtivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste caso, é presumível que a condução de água e polpa sobrepõe a condução de lama, razão pela qual os créditos devem ser concedidos em sua totalidade.

Além do mais, a classificação dos tubos utilizados na condução da polpa como produto intermediário já havia sido tomada no PTA 01.000159422-42, por decisão do próprio Fisco.

Na mesma toada, os produtos cortantes utilizados em tratores, escavadeiras, perfuratrizes e carregadeiras, atuam em contato direto como o minério. Pode até ser que algumas peças sejam aplicadas em motoniveladoras, cujos serviços estão fora do processo de extração do minério. Mas não sabendo ao certo o local de aplicação, e tendo-se a convicção que o número desses equipamentos é infinitamente menor que os demais, há de se legitimar os créditos escriturados.

Tais itens se desgastam em suas atividades fins, em contato direto com o minério de ferro, ainda que atuando na terraplanagem e limpeza de solo dentro das minas, tarefas essas inerentes à retirada do minério, uma vez que exercem papel direto na exploração do minério.

Diante exposto, dou provimento parcial ao recurso excetuar também as exigências relativas aos produtos: lâmina componente, gancho componente, revestimento componente, placa componente, anel componente, rotor componente, lâmina do raspador e tubo de condução.

Sala das Sessões, 01 de setembro de 2017.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Conselheiro**