

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.784/11/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000163944-19  
Recurso de Revisão: 40.060130032-29  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR (Aut.)  
Vale S/A  
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)(Aut.e Coob.)  
Origem: DF/Belo Horizonte – DF/BH-3

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA – MATERIAL DE USO E CONSUMO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações, considerados pelo Fisco como fora do processo de industrialização. Contudo, a Câmara *a quo* entendeu que os locais onde a energia elétrica é utilizada são inerentes à atividade da Impugnante que só pode ser vista como única e indissociável, portanto, o crédito foi apropriado de forma correta. Restabelecimento das exigências, exceto às relativas à energia elétrica consumida nas correias transportadoras de longa distância (TCLD) para o transporte do minério bruto entre as minas, e os juros e multas que permanecerão excluídos, mas, com fundamento no art.100, inciso II, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07. Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, no período de janeiro a dezembro de 2004, em face da apropriação indevida de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de energia elétrica consumida fora do processo produtivo da Recorrida/Autuada, razão pela qual foi considerado como material de uso e consumo do estabelecimento.

As exigências fiscais referem-se ao imposto recolhido a menor e às correspondentes Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, no art. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 19140/11/2ª em preliminar, à unanimidade, rejeitou a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento.

Na oportunidade, restaram vencidos, em parte, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves que excluía todas as exigências, à exceção daquelas relativas ao estorno do crédito referente ao transporte da estocagem ao carregamento que deveria

ser mantido na proporção das exportações e a Conselheira Ivana Maria de Almeida que excluía apenas as exigências relativas ao transporte entre minas de produtos não acabados.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual apresenta Recurso de Revisão, conforme fls. 614/631.

A Coobrigada Vale S/A interpõe o Recurso de Revisão de fls. 634/645. Entretanto, o Presidente deste Conselho, conforme despacho de fls. 647/649 indeferiu a petição apresentada em razão da falta de interesse de agir, haja vista que o crédito tributário foi julgado improcedente em sua totalidade.

A Recorrida/Autuada apresenta suas contrarrazões às fls. 650/662.

---

## ***DECISÃO***

### **1. Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

**SEÇÃO IX  
DO RECURSO DE REVISÃO**

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

(...)

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

(...)

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.140/11/2ª, ora recorrido, verifica-se ser cabível o recurso apresentado, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e

dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163, pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

## **2. Do Mérito**

Inicialmente, cumpre ressaltar que, nos termos do disposto no art. 168, RPTA/MG e na Deliberação nº 05/08 do Conselho Pleno deste Conselho de Contribuintes, este acórdão abordará apenas e tão somente as matérias versadas no recurso interposto.

### **2.1. Dos Créditos Indevidamente Apropriados**

Cumpre rememorar que versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2004, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, face à constatação de aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em notas fiscais de entrada concernentes à energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações fora do processo de industrialização.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado pelo Fisco, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, II e 55, XXVI da Lei n.º 6.763/75, respectivamente.

A Câmara *a quo* cancelou as exigências por entender que os locais onde a energia elétrica é utilizada são inerentes à atividade da Recorrida/Autuada que só pode ser vista como única e indissociável, de forma que o crédito foi aproveitado corretamente, conforme depreende-se da leitura do acórdão recorrido.

A Fazenda Pública Estadual, ora Recorrente, pugna pelo restabelecimento das exigências, por entender que, no presente caso, a energia elétrica só poderá ser aproveitada quando for utilizada como produto intermediário, ou seja, no curso do processo produtivo da Recorrida/Autuada.

Assim, importante tecer as considerações apontadas pela Assessoria deste Conselho no Parecer de fls. 527/554.

Os “locais” em que a energia elétrica foi consumida, com a glosa dos créditos a ela inerentes, estão listados nas planilhas de fls. 43/47, indicados pela resposta “**NÃO**”, na coluna “**Crédito de ICMS**”, sendo que os dados nelas contidos foram extraídos de documentos fornecidos pela própria empresa autuada.

A energia elétrica ingressada no estabelecimento autuado, não consumida no processo industrial (na mineração, no presente caso), é considerada “material de uso e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumo”, cujo crédito de ICMS é expressamente vedado pelo art. 70, III do RICMS/02, *verbis*:

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

(...)

### Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento.

O processo produtivo das empresas mineradoras foi definido pela Instrução Normativa SLT nº 01/01 da seguinte forma:

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

A referida instrução normativa veio ao encontro de antiga reivindicação dos contribuintes da atividade de mineração, no sentido de definir e regulamentar as etapas que compreendiam seu processo produtivo. Isso era importante porque o direito ao crédito de ICMS está intimamente ligado ao processo produtivo e esses contribuintes queriam ver reconhecidos alguns créditos que, antes dessa IN, sobre eles pairavam dúvidas.

A atividade-fim da Recorrida/Autuada é a mineração. Portanto, de acordo com o dispositivo acima transcrito, seu processo produtivo começa no desmonte e termina na estocagem. O que existe entre essas fases resume-se no beneficiamento do minério de ferro extraído.

A movimentação “interna” de minério entre essas fases (transporte dentro do próprio estabelecimento) 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 quatro tipos de minério produzidos pela Recorrida/Autuada (Lump Ore, Hematitinha, Sinter Feed e Pellet Feed Fine) 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após esse processo, o minério é transportado por caminhões ou Correias Transportadoras de Longa Distância (TCLD) e embarcados em trens para o transporte 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.

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

As partes e peças que se desgastam nesses ativos pelo contato direto com o produto (*manta da correia transportadora, por ex.*) também são passíveis de creditamento. Todos esses conceitos estão descritos nas Instruções Normativas nº 01/86, 01/98 e 01/01.

Nessa esteira, se a IN SLT 01/01 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.

Portanto, a entrada de energia elétrica no estabelecimento somente gera direito a créditos de ICMS se for consumida no processo produtivo da mineração (no processo de industrialização), 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 própria estocagem.

Seguindo a lógica acima explicitada, foram concedidos créditos de ICMS relativos à entrada da energia elétrica consumida em:

1. Extração de minério
2. Despesas Gerais Minério
3. Sistemas de Britagem (Todas)
4. Sistemas de Peneiramento

5. Sistemas Beneficiamento
6. Perfuratrizes Elétricas
7. Escavadeiras Elétricas
8. Alimentações ITM (todas)
9. Plantas de Homogeneização
10. Plantas de Beneficiamento (Todas)
11. Espirais
12. Plantas de Concentração
13. Plantas de Filtragem/Ciclonagem

Portanto, a glosa de créditos restringiu-se à energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações fora do processo de industrialização (*não consumida na extração, lavra, movimentação interna do material e no beneficiamento de minério de ferro*).

Dessa forma, verifica-se que o estorno dos créditos foi realizado de forma incorreta apenas em relação à energia elétrica utilizada pelas Transportadoras de Correia de Longa Distância (TCLD), no transporte de minério bruto entre as minas, como passa-se a demonstrar.

Conforme já ressaltado, A IN 01/01 definiu que o processo produtivo de uma mineradora tem início com o desmonte e termina com a estocagem.

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

As TCLDs transportam o minério de ferro de uma mina à outra e dessas aos terminais ferroviários localizados em Andaime e Olhos D'Água, devendo-se ressaltar que as minas são estabelecimentos autônomos, com inscrições estaduais distintas e os terminais ferroviários não se encontram em suas dependências.

As TCLDs fazem o trabalho que seria realizado por caminhões transportando minério de ferro de um para outro estabelecimento e para os terminais ferroviários. Grosso modo, fazem uma “prestação de serviço de transporte”. O processo produtivo de cada mina termina em etapa anterior a esse transporte – a estocagem.

Entretanto, conforme afirmado anteriormente, o processo produtivo de uma mineradora compreende as fases de extração, beneficiamento e estocagem.

Dessa forma, a energia elétrica utilizada pelas Transportadoras de Correia de Longa Distância para o transporte de minério bruto entre as minas é utilizada diretamente no processo produtivo e seus créditos podem ser aproveitados.

Em relação às demais funções das TCLDs, por serem exercidas marginalmente ao mencionado processo produtivo, não podem ter seus créditos aproveitados.

Assim, conclui-se pelo restabelecimento, em parte, das exigências referentes ao aproveitamento indevido de crédito para excluir, apenas aquelas relativas à energia elétrica utilizada pelas TCLDs no transporte de minério bruto entre as minas.

Observada a ressalva acima e considerando-se todo o exposto, afiguram-se corretas, em parte, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, sendo esta capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, *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.

#### **2.4. Da Exclusão de Multas e Juros até 13/08/07**

No que diz respeito à alegação da Fazenda Pública Estadual sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos relacionados a materiais de uso ou consumo do estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas destinadas ao exterior, faz-se as reflexões que se seguem.

Apesar de a redação do inciso VI do art. 66 do RICMS/02, vigente até 13/08/07, comportar a interpretação do cabimento do crédito do imposto relativo à aquisição de material de uso e consumo, na proporção das exportações, a edição do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, estancou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento que a Administração Tributária pretendia que fosse dado ao tema. É que o art. 2º do referido decreto deixa clara a impossibilidade da apropriação do mencionado crédito ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte. Verifique-se a legislação mencionada:

RICMS de 2002, com redação em vigor até 13/08/07:

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

(...)

**V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:**

a - incluem-se na embalagem todos os elementos que a compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

b - 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semielaborados, destinados à exportação para o exterior; (Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007)

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos; (Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07). (grifou-se)

(...)

Por sua vez, estabelece o Decreto nº 45.338/10, já mencionado:

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 a exportação.

(...)

Cabe mencionar, ainda, a redação do inciso III do art. 70 do RICMS/02, vigente no período de 01/01/07 a 13/08/07, dispositivo este que trata da vedação de crédito, o qual era mais que explícito ao prever vedação de créditos relacionada a materiais para 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 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007 - Redação dada pelo Dec. nº 44.596, de 13/08/07).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que a Superintendência de Tributação (SUTRI), órgão responsável pela interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda, sustentava nas consultas respondidas a distinção entre os créditos referentes à matéria-prima e a produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados. Confira-se:

Consulta de Contribuinte nº 89/04

CRÉDITO DE ICMS - ETIQUETA - EMBALAGEM - EXPORTAÇÃO - Será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo na produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior (artigo 66, inciso VI, Parte Geral, RICMS/02).

Consulta de Contribuinte nº 03/07

CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO - A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção Das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.

Consulta de Contribuinte nº 003/07

(MG de 06/01/07)

PTA Nº: 16.000150270-97

Consulente: Belgo Siderurgia S/A

Origem: Belo Horizonte – MG

CRÉDITO DE ICMS – SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO – A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.

CONSULTA INEFICAZ – Será declarada ineficaz a consulta que versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, nos termos do inciso I, art. 22 da CLTA/MG.

Conforme se verifica, para as empresas industriais exportadoras, permitia-se, até 13/08/07, a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso ou consumo utilizados no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo.

Posteriormente, com 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, a SUTRI reformulou as Consultas de Contribuintes acima citadas, para dar novo entendimento à matéria, ou seja, de que não era permitida a apropriação de créditos referentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação.

Feitas estas considerações, deve-se destacar que a norma do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, supratranscrita tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha modificado, revogado, repristinado ou retroagido a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

Desta forma, em face da impossibilidade deste órgão colegiado de negar aplicação a ato normativo, em observância ao art. 110, inciso I do RPTA, não há como permitir a apropriação, a qualquer tempo efetivada, do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas pelo adquirente.

Não obstante, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece em seu art. 100:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, para a aplicação das práticas reiteradas do inciso III do art. 100 do CTN, é necessário que a interpretação do Fisco seja antiga, iterativa e pacífica para que justifique a aplicação das normas jurídicas acima transcritas.

Neste diapasão, conforme melhor doutrina e jurisprudência, o contribuinte que agiu em conformidade com a orientação do Fisco não pode ficar exposto a penalidades, juros moratórios e atualização monetária na hipótese de orientação diversa adotada pelo Fisco, nos estritos termos da dicção do art. 100, inciso III e parágrafo único do CTN.

Frise-se, a orientação do Fisco era firme, pacífica, tanto assim, **que chegou ao ponto de declarar ineficaz consulta** em face da clareza da legislação que dispunha sobre a “aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do acima exposto e com base no inciso III e no parágrafo único do art. 100 do CTN, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/07, considerando, evidentemente, a proporcionalidade das exportações realizadas pela Recorrida/Autuada.

Frise-se, por oportuno, que os juros moratórios incidentes sobre o *quantum* do imposto exigido no período em comento, devem ser decotados, passando incidir a partir de 14/08/07, com emprego dos índices da Taxa Selic que, por sua vez, resulta de disposição legal (art. 226 da Lei nº 6.763/75) c/c a Resolução nº 2.880/97.

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 dar provimento parcial para restabelecer as exigências fiscais, exceto às relativas à energia elétrica consumida nas correias transportadoras de longa distância (TCLD) para o transporte do minério bruto entre as minas, e, ainda, excluir os juros e multas, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07. Vencidos, em parte, os Conselheiros André Barros de Moura, Antônio César Ribeiro (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento e os Conselheiros Danilo Vilela Prado e José Luiz Drumond (Relator), que restabeleciam as exigências fiscais excluindo, apenas, os juros e multas, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento. Designado relator o Conselheiro Mauro Heleno Galvão. Pela Recorrida, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 25 de novembro de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente / Designado**

cam

---

Acórdão:

3.784/11/CE

Rito: Ordinário

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PTA/AI: 01.000163944-19  
Recurso de Revisão: 40.060130032-29  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR (Aut.)  
Vale S/A  
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)(Aut.e Coob.)  
Origem: DF/Belo Horizonte – DF/BH-3

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Relembre-se, inicialmente, que a presente autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2004, apurado mediante recomposição da conta gráfica, face à imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em notas fiscais de entrada concernentes à energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações considerados pela Fiscalização como fora do processo de industrialização.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado pelo Fisco, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, II e 55, XXVI da Lei n.º 6.763/75, respectivamente.

Os “locais” em que energia elétrica foi consumida, com a glosa dos créditos a ela inerentes, estão listados na planilha de fls. 43/47, indicados pela resposta “NÃO”, na coluna “Crédito de ICMS”.

Analisando-se as planilhas apresentadas pelo Fisco, verifica-se que foram glosados os créditos da energia elétrica consumida nas seguintes áreas/setores:

- Administração e Apoio;
- Alimentação TCLD;
- Barragens de Rejeitos;
- Captação Rio Itabira;
- Poços Artesianos;
- Carregamento TFA;
- Carregamento TFA/VGR;
- Carregamento TOD;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Miguelão;
- Oficinas de Manutenção;
- TCLDs Diversas.

O Fisco considerou que parte da energia elétrica ingressada no estabelecimento autuado, não era consumida no processo industrial (na mineração, no presente caso), sendo classificada como “**materias de uso e consumo**”, cujo crédito de ICMS é expressamente vedado pelo art. 70, III do RICMS/02.

Contudo, é exatamente o próprio RICMS/02 apresentado pelo Fisco que condiz à certeza e propriedade do crédito apropriado pela Recorrida/Autuada, pois a legislação que rege a matéria, no citado regulamento, assim dispõe:

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

(...)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2007. (Efeitos de 17/12/02 a 31/12/06)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011. (Efeitos a partir de 1º/01/07)

§ 1º - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

(...)

2) o valor do imposto correspondente à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

(...)

2.2) são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 1º/01/07 a 13/08/07)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 17/12/02 a 31/12/06)

(...) (grifou-se)

Consoante previsto na Instrução Normativa SLT n° 01/86, o conceito de produto intermediário, para efeito do crédito do imposto, é aquele que empregado diretamente no processo de industrialização, seja integrado ao novo produto. Foi definido ainda, por extensão, o conceito de produto intermediário como aquele que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido, imediatamente e integralmente, no curso da industrialização.

Prosseguindo, o ato normativo diz que, por consumo imediato, entende-se o consumo direto no processo de industrialização, ou seja, em um 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.

Noutra vertente, por consumo integral, entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, ou seja, o consumo ou desgaste, contínuo, gradativo e progressivo, na linha de industrialização, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento da finalidade específica no processo, sem comportar recuperação ou restauração.

Pelas normas estaduais, não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos, tais como ferramentas, instrumentos ou utensílios que, embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização, não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

Também não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos, tais como partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

De acordo com a Instrução Normativa SLT n° 01/86, excepcionam-se as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as complementa ou as contém.

Contudo, no caso de empresas do setor de mineração, não basta examinar apenas a Instrução Normativa SLT n° 01/86, mas também devem ser verificadas as regras contidas na Instrução Normativa SLT n° 01/01, a saber:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT N° 01/2001

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS, pelas empresas mineradoras.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto n.º 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que, para efeito de apuração do valor do ICMS a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de extração e industrialização de minérios, integra-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no processo da extração ou industrialização;

considerando que o processo de extração tem início com a fase de desmote (arriamento do minério ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado de minério ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais) e termina com a fase de estocagem;

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo desenvolvido;

considerando que, estudos desenvolvidos motivaram a revisão de conceitos, RESOLVE:

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 3º - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

À luz das normas acima transcritas fica claro que o processo de extração tem início com a fase de desmonte e termina com a fase de estocagem. Assim, a energia elétrica utilizada pela Recorrida/Autuada e cujo crédito se pretende estornar está inserida neste contexto, sendo, portanto, devido o crédito do imposto em relação às suas aquisições.

Essa Instrução Normativa SLT nº 01/01 veio ao encontro de antiga reivindicação dos contribuintes da atividade de mineração, no sentido de definir e regulamentar as etapas que compreendiam seu processo produtivo. Isso era importante porque o direito ao crédito de ICMS está intimamente ligado ao processo produtivo e esses contribuintes queriam ver reconhecidos alguns créditos que, antes dessa instrução normativa, sobre eles pairavam dúvidas.

A atividade-fim da Recorrida/Autuada é a mineração. Portanto, de acordo com o dispositivo acima transcrito, seu processo produtivo começa no desmonte e termina na estocagem.

A movimentação 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 através 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 quatro tipos de minério produzidos pela MBR (Lump Ore, Hematitinha, Sinter Feed e Pellet Feed Fine) estão prontos para serem levados aos clientes.

Mas este processo não se encerra neste momento pois, após esse processo, o minério é transportado por caminhões ou Correias Transportadoras de Longa Distância (TCLD) e embarcado em trens para o transporte até seu destino.

Cumprе destacar que, 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.

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

As partes e peças que se desgastam nesses ativos pelo contato direto com o produto (*manta da correia transportadora, por ex.*) também são passíveis de creditamento. Todos esses conceitos estão descritos nas Instruções Normativas nºs 01/86, 01/98 e 01/01.

A entrada de energia elétrica no estabelecimento somente gera direito a créditos de ICMS se for consumida 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 própria estocagem e no carregamento até o destino final.

Importante destacar que o Fisco já considerou como passível de creditamento a energia elétrica consumida em:

- Extração de Minério;
- Sistemas de britagem móvel;
- Perfuratrizes elétricas;
- Escavadeiras elétricas;
- Alimentações ITM;
- Plantas de homogeneização;
- Plantas de beneficiamento;
- Espirais;
- Plantas de concentração;
- Plantas de filtragem/Ciclonagem.

Contudo, a glosa de créditos efetuada pelo Fisco, mesmo mantendo os casos acima elencados, ainda foi além do determinado pela legislação.

Conforme já ressaltado, a Instrução Normativa nº 01/01 definiu o processo produtivo de uma mineradora.

No caso em tela, conforme todos os documentos acostados aos autos demonstram, o processo produtivo da Recorrida/Autuada é integrado e se estende até a conclusão de seu produto final. Para tanto o minério é transportado por caminhões ou Correias Transportadoras de Longa Distância (TCLD) e embarcados em trens para o transporte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As Correias Transportadoras de Longa Distância (TCLDs) transportam o minério de ferro de uma mina à outra e dessas aos terminais ferroviários localizados em Andaime e Olhos D'Água.

Cumpre ressaltar que, especificamente para o caso em tela, dada a possibilidade de escrituração centralizada, não é suficiente para descaracterizar o processo unificado da Recorrida/Autuada, o fato das minas serem estabelecimentos autônomos, com inscrições estaduais distintas.

Também não o é o fato dos terminais ferroviários não se encontrarem, exclusivamente, em suas dependências.

As TCLDs fazem o trabalho que seria realizado por caminhões transportando minério de ferro de um para outro estabelecimento e para os terminais ferroviários.

Neste sentido, a Instrução Normativa SLT nº 01/01 é clara ao tratar da possibilidade de crédito das correias transportadoras, às quais se assemelham as TCLDs.

Mesmo que se adote o entendimento de que a função das TCLDs se assemelha a uma “prestação de serviço de transporte”, às mineradoras, dadas as peculiaridades da atividade o crédito deve ser reconhecido. O processo produtivo de cada mina não termina em etapa anterior a esse transporte, como acredita a Fiscalização.

Todas as minas da Recorrida/Autuada possuem inscrições estaduais próprias, documentos fiscais próprios, arquivos eletrônicos entregues de forma distinta, mas, por concessão do próprio Estado (SEF/MG), a apuração do imposto de todas as minas é centralizada, o que não descaracteriza a autonomia dos estabelecimentos, contudo, traduz a forma como o processo produtivo da Recorrida/Autuada ocorre e é reconhecido pelo Estado.

Se é certo que, ao definir o processo produtivo de uma mineradora, a Instrução Normativa nº 01/01 não aboliu o conceito de autonomia dos estabelecimentos, também é certo que tal instrumento reconheceu como se dá o processo produtivo em sua integralidade.

Assim, uma mina pode ter seu setor produtivo limitado apenas à extração, outra mina tem seu setor produtivo limitado ao beneficiamento, outras possuem em seu estabelecimento todas as fases de produção e outras tem uma integração que conduz ao processo produtivo final, todas estas estão definidas na Instrução Normativa SLT nº 01/01.

A Instrução Normativa nº 01/01 reconhece este processo produtivo integrado.

O minério para ser levado para o Terminal Ferroviário de Andaime e embarcado nos vagões, precisa ser transferido da pilha para a TCLD, o que é feito por equipamentos: alimentadores, empilhadeiras e retomadoras.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, a alimentação das correias pode ser comparada ao carregamento de um caminhão, logo, dá-se no curso do processo produtivo.

Segundo a Recorrida/Autuada, a água retirada do Poço Artesiano (Poço Tubular Profundo) é utilizada no próprio beneficiamento do minério de ferro, para lavagem e separação por granulometria, através de peneira, hidrociclone, coluna de flotação, separação magnética.

Quanto à captação do Rio Itabira, a Recorrida/Autuada afirma que a água é retirada para o processo produtivo, especificamente para o beneficiamento e tratamento do minério de ferro.

A água é essencial para o processo produtivo, a energia elétrica consumida para sua captação gera direito a créditos de ICMS, uma vez que consumida no processo industrial (extração, beneficiamento, movimentação interna ou estocagem de minério), como determina o art. 66, III, § 4º, inciso I, alínea "b" do RICMS/02, a saber:

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

(...)

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

(...)

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

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

I - até 31 de dezembro de 2006:

a - que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

b - que for consumida no processo de industrialização;

c - que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais.

A água em si tem participação essencial e específica no processo produtivo. Contudo, para que esta participação se concretize, é necessária a energia elétrica consumida na sua captação que está inserida, portanto, diretamente no processo industrial.

O processo de industrialização das minas está perfeitamente delineado nas plantas anexadas a este PTA e nas atividades anteriormente enumeradas, cujos créditos de ICMS a elas vinculados devem ser integralmente mantidas pela Recorrida/Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O minério de ferro que não possui aproveitamento comercial recebe o nome de rejeito. As barragens são uma forma de armazená-los de modo racional, para amenizar a degradação do meio ambiente.

Ademais, a água lançada na barragem de rejeito retorna ao processo produtivo depois de decantada, mediante bombeamento, tendo repercussão no processo produtivo, sendo assim, a energia elétrica consumida nesse bombeamento, gera direito a créditos do imposto.

Da planta acostada à fl. 52, observa-se que a MBR, ora Recorrida/Autuada, possuía 03 (três) terminais ferroviários: Andaime, Sarzedo e Olhos D'água. Esses terminais concentravam o escoamento de toda a produção de minério de ferro das minas, por ferrovia, para dentro e fora do Brasil.

As TCLDs transportam o minério até os terminais de Andaime (TFA) e Olhos D'água (TOD), onde ocorre o carregamento dos vagões dos trens.

Como já explicado, essa atividade é realizada dentro do processo produtivo das diversas minas.

Não bastasse a situação relativa a energia elétrica que deve ter seu crédito garantido por força das normas estaduais de regência de matéria em todo o período autuado, também deve ser lembrada a regra que vigorou até 13 de agosto de 2007.

Isto porque, em face da norma albergada na Lei Complementar n.º 87/96, por se tratar de contribuinte exportador, o RICMS/02 tratava da matéria no art. 66, com a seguinte disposição:

Art. 66 - (...)

Parágrafo primeiro - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

2) o valor do imposto correspondente à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período.

(...)

2.2) são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto na condição de elemento indispensável à sua composição;

(...)

Na esteira na norma geral da Lei Complementar n.º 87/96, o mencionado dispositivo do RICMS/MG prescrevia:

Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verificadas as normas que regem a matéria é possível perceber com clareza que, para as empresas industriais não exportadoras, o creditamento se restringe à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Por outro lado, em se tratando de exportação, permitia-se a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial.

Existindo a diferença no Regulamento do ICMS mineiro, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é produto intermediário, caracterizando-se exatamente por aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa SLT nº 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Pelo que consta da legislação, à época dos fatos geradores, resta cristalinamente clara a intenção da norma em tratar os exportadores de forma distinta dos demais contribuintes para efeito de crédito do imposto. Este entendimento está, inclusive, em consonância com as normas federais, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96 veio, exatamente, com o intuito de desoneração das exportações. Portanto, a norma mineira não estava sozinha, mas total e adequadamente inserida em um contexto maior.

Não é possível e nem plausível dentro da melhor técnica de interpretação afirmar que os dois dispositivos que tratavam separadamente exportadores e não-exportadores possuíam igual conteúdo.

É evidente o tratamento diferenciado ao estabelecimento exportador, buscando a interpretação finalística da Lei Complementar nº 87/96, que traz em seu bojo a desoneração da exportação.

Neste sentido, a norma regulamentar mineira concedeu diversos créditos aos exportadores, que não são ainda admitidos aos estabelecimentos com foco exclusivamente nacional.

A título de exemplo, o disposto no inciso VII do art. 66 do RICMS/02 autorizava o lançamento dos créditos relativos aos insumos empregados no transporte realizado em veículos próprios, conforme preconiza o dispositivo a seguir transcrito:

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

(...)

**Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:**

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos;

(...)

Assim, em tese, pelo menos até 13 de agosto de 2007, data de revogação dos dispositivos do RICMS/02 que autorizavam a apropriação dos créditos de forma diferente, os créditos lançados pela Recorrida/Autuada se mostram corretos.

Por outro lado, é visível que a ação fiscal trouxe uma interpretação diferenciada, realizada após a revogação dos dispositivos relativos aos exportadores, sendo claro que, durante o exercício de 2004 até 2007, outros Agentes do Fisco admitiram os creditamentos na forma realizada pela Impugnante, amparados pelas normas em vigor à época, convalidando, com este procedimento, a apuração proporcional efetuada.

Dentro desta análise, cabem também as normas contidas no art. 146 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Neste sentido, o Professor Hugo de Brito Machado, em seu livro “Comentários ao Código Tributário Nacional”, assim se manifesta ao interpretar o citado art. 146:

“Com efeito, a Administração Tributária é simplesmente uma aplicadora da lei. Se a lei não pode retroagir, pela mesma razão também não pode retroagir a mudança do critério jurídico adotado pela Administração em sua aplicação.

Isto, porém, não quer dizer que a atividade administrativa, nem a atividade jurisdicional devam ficar também submetidas sempre ao mesmo critério, (...), posto que a Administração pode e deve corrigir os seus atos ilegais, e a atividade jurisdicional pode envolver a correção de erros na aplicação da lei, e nestes casos certamente deve ocorrer a produção de efeitos para o passado, como se passa a demonstrar.”

É fundamental que, mesmo em decisões administrativas, sejam preservadas a estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança. Esta regra deve ser vista não só em relação a um mesmo contribuinte, mas a todos aqueles que se encontrem na mesma situação.

A Administração Pública não pode tratar os casos que estão no passado de modo a se desviarem da prática até então utilizada e na qual o contribuinte tinha confiado. Esta regra tem que ter a mesma validade para todos os contribuintes que estejam na mesma situação. Assim, se a Administração Pública aplica determinada regra e interpretação para um contribuinte, não pode tratar de forma desigual outro contribuinte que esteja na mesma situação do primeiro, devendo a ele estender igualitário tratamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O que pretende o Código Tributário Nacional é atenuar os efeitos bruscos da mudança de critérios da Administração, ao estabelecer que a observância dos atos normativos, no caso em tela o próprio Regulamento do ICMS, excluiria as exigências.

A partir do momento que o Fisco adota o entendimento contido no próprio Regulamento do ICMS em sua versão original e antes da alteração ocorrida em 12 de agosto de 2007, para promover autuações, cabe ao órgão julgador administrativo pacificar este entendimento levando-o aos processos sob sua análise em que a regra foi aplicada distintamente.

Ademais, se o Fisco aplica um critério para determinado contribuinte deve fazê-lo para todos aqueles que se encontrem em igual situação sob pena de variar-se de critério jurídico por simples oportunidade e converter a regra da atividade de lançamento de plenamente vinculada (art. 142 do Código Tributário Nacional) para discricionária.

Além do acima citado cumpre também destacar que as normas contidas no Decreto nº 45.388, 02 de junho de 2010, publicado em 03 de junho de 2010, não alteram o posicionamento aqui destacado. Isto porque o Decreto nº 45.388/10, trata de uma situação especial, clara e pontual.

Veja-se o que fica descrito na ementa do Decreto nº 45.388/10:

DECRETO Nº 45.388, DE 2 DE JUNHO DE 2010

Dispõe sobre o pagamento do crédito tributário, com dispensa ou redução de multas e juros, decorrente de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação, ou à entrada de insumos empregados no transporte do referido produto em veículo próprio.

Assim, as regras contidas no Decreto nº 45.388/10 só devem ser aplicadas para os casos de pagamento do crédito tributário com dispensa ou redução de multas e juros e não para todos os casos.

Reforça este entendimento a Resolução nº 4.229/10 que disciplina as regras contidas no Decreto nº 45.388/10.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso de Revisão.

**Sala das Sessões, 25 de novembro de 2011.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**

cam

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

---

Acórdão:	3.784/11/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000163944-19	
Recurso de Revisão:	40.060130032-29	
Recorrente:	Fazenda Pública Estadual	
Recorrida:	Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR	
Proc. S. Passivo:	Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s) (Aut.e Coob.)	
Origem:	DF/Belo Horizonte - DF/BH-3	

---

Voto proferido pelo Conselheiro José Luiz Drumond, 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.

Os votos condutores entenderam por excluir as exigências fiscais referentes ao crédito do imposto da energia elétrica consumida nas correias transportadoras de longa distância (TCLD) para o transporte do minério bruto entre as minas. O que divergiu este Conselheiro por entender que, no caso presente, a energia elétrica consumida nas diversas áreas dos estabelecimentos da Recorrida/Autuada tem a característica de material de uso e consumo.

De início, ressalta-se que os argumentos expostos no item 3.2 do parecer da Assessoria do CC/MG são os mesmos que norteiam o entendimento deste Conselheiro e por esta razão passam a compor o presente voto vencido, salvo algumas alterações e adaptações de estilo.

A autuação trata de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2004, apurado mediante recomposição da conta gráfica, face à constatação de aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em notas fiscais de entrada concernentes à energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações fora do processo de industrialização.

Os “locais” em que energia elétrica foi consumida, com a glosa dos créditos a ela inerentes, estão listados na planilha de fls. 43/47, indicados pela resposta “**NÃO**”, na coluna “**Crédito de ICMS**”, sendo que os dados nela contidos foram extraídos de documentos fornecidos pela própria empresa autuada.

Analisando-se as planilhas apresentadas pelo Fisco, verifica-se que foram glosados os créditos da energia elétrica consumida nas seguintes áreas/setores: “Administração e Apoio”, “Alimentação TCLD”, “Barragens de Rejeitos”, “Captação Rio Itabira”, “Poços Artesianos”, “Carregamento TFA”, “Carregamento TFA/VGR”, “Carregamento TOD”, “Miguelão”, “Oficinas de Manutenção” e “TCLDs Diversas”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A energia elétrica ingressada no estabelecimento autuado, não consumida no processo industrial (na mineração, no presente caso), é considerada “**material de uso e consumo**”, cujo crédito de ICMS é expressamente vedado pelo art. 70, inciso III do RICMS/02, *verbis*:

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

(...)

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento.

O processo produtivo das empresas mineradoras foi definido pela Instrução Normativa SLT nº 01/01 da seguinte forma:

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

Essa IN veio ao encontro de antiga reivindicação dos contribuintes da atividade de mineração, no sentido de definir e regulamentar as etapas que compreendiam seu processo produtivo. Isso era importante porque o direito ao crédito de ICMS está intimamente ligado ao processo produtivo e esses contribuintes queriam ver reconhecidos alguns créditos que, antes dessa IN, sobre eles pairavam dúvidas.

A **atividade-fim da MBR é a mineração**. Portanto, de acordo com o dispositivo acima transcrito, seu processo produtivo começa no **desmonte** e termina na **estocagem**. O que existe entre essas fases resume-se no **beneficiamento** do minério de ferro extraído.

A movimentação “**interna**” de minério entre essas fases (transporte dentro do próprio estabelecimento) 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 através 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 quatro tipos de minério produzidos pela MBR (Lump Ore, Hematitinha, Sinter Feed e Pellet Feed Fine) estão prontos para serem levados aos clientes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 para o transporte 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.

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

As partes e peças que se desgastam nesses ativos **pelo contato direto** com o produto (*manta da correia transportadora, por ex.*) também são passíveis de creditamento. Todos esses conceitos estão descritos nas Instruções Normativas nºs 01/86, 01/98 e 01/01.

Conclui-se que, se a IN SLT nº 01/01 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.

Portanto, a entrada de energia elétrica no estabelecimento somente gera direito a créditos de ICMS se for consumida **no processo produtivo** da mineração (no processo de industrialização), 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 própria estocagem.

Seguindo a lógica acima explicitada, **foram concedidos créditos de ICMS** relativos à entrada da energia elétrica consumida em:

1. Extração de Minério;
2. Sistemas de britagem móvel;

3. Perfuratrizes elétricas;
4. Escavadeiras elétricas;
5. Alimentações ITM;
6. Plantas de homogeneização;
7. Plantas de beneficiamento;
8. Espirais;
9. Plantas de concentração;
10. Plantas de filtragem/Ciclonagem;

Portanto, a glosa de créditos restringiu-se à energia elétrica consumida em áreas/equipamentos **não** integrantes do processo produtivo (extração, beneficiamento, movimentação interna e estocagem), quais sejam:

- a. **TCLDs diversas (Transportadoras de Correia de Longa Distância - ver plantas/fotos às fls. 52, 57/60 e 62):**

Conforme já ressaltado, A IN nº 01/01 definiu que o processo produtivo de uma mineradora tem início com o desmonte e termina com a estocagem.

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

As TCLDs transportam o minério de ferro de uma mina à outra e dessas aos terminais ferroviários localizados em Andaime e Olhos D'Água, devendo-se ressaltar que as minas são estabelecimentos autônomos, com inscrições estaduais distintas e os terminais ferroviários não se encontram em suas dependências.

As TCLDs fazem o trabalho que seria realizado por caminhões transportando minério de ferro de um para outro estabelecimento e para os terminais ferroviários. Grosso modo, fazem uma “prestação de serviço de transporte”. O processo produtivo de cada mina termina em etapa anterior a esse transporte – a estocagem.

Todas as minas da autuada possuem inscrições estaduais próprias, documentos fiscais próprios, escrituração fiscal própria, arquivos eletrônicos entregues de forma distinta, etc. Por concessão da SEF/MG, a apuração do imposto de todas as Minas é centralizada, mas esse fato não descaracteriza a autonomia dos estabelecimentos.

Importante ressaltar que, ao definir o processo produtivo de uma mineradora, a IN nº 01/01 não aboliu o conceito de autonomia dos estabelecimentos, e nem poderia. Assim, uma mina pode ter seu setor produtivo limitado apenas à extração, assim como outra mina tem seu setor produtivo limitado ao beneficiamento e outras que possuem em seu estabelecimento todas as fases de produção definidas na IN nº 01/01.

A IN nº 01/01 não tem o condão de transformar dois estabelecimentos autônomos em um estabelecimento único, apenas porque a produção, de acordo com suas definições, inicia-se em um estabelecimento e termina em outro.

**b. Alimentação TCLD:**

Para ser levado para o Terminal Ferroviário de Andaime para ser embarcado nos vagões, o minério, que estava estocado, precisa ser transferido da pilha para a TCLD, o que é feito por equipamentos: alimentadores, empilhadeiras e retomadoras.

Portanto, a alimentação das correias pode ser comparada ao carregamento de um caminhão, logo, dá-se após a estocagem, isto é, após o término do processo produtivo de uma mina – a estocagem.

**c. Administração e Apoio:**

Como todo estabelecimento industrial, as minas possuem locais onde são escriturados documentos fiscais e de pessoal, onde são realizadas as transações comerciais, as reuniões de pessoal, etc. No entanto, a atividade contábil, de pessoal, de compras, de vendas, etc., não faz parte de seu processo produtivo, que é a mineração.

**d. Captação Rio Itabira e Poços Artesianos (ver fotos às fls. 466/474):**

Segundo a Impugnante, a água retirada do Poço Artesiano (Poço Tubular Profundo) é utilizada no próprio beneficiamento do minério de ferro, para lavagem e separação por granulometria, através de peneira, hidrociclone, coluna de flotação, separação magnética.

Quanto à captação do Rio Itabira, a Impugnante afirma que a água é retirada para o processo produtivo, especificamente para o beneficiamento e tratamento do minério de ferro.

Cabe destacar, inicialmente, que a Impugnante não respondeu plenamente o quesito nº 2 dessa Câmara de Julgamento, pois, embora tenha afirmado que a água participa do processo produtivo, não informou qual a proporção em relação ao total de água produzida.

De toda forma, ainda que a água seja essencial para o processo produtivo, a energia elétrica consumida para sua captação não gera direito a créditos de ICMS, uma vez que não consumida no processo industrial (extração, beneficiamento, movimentação interna ou estocagem de minério), como determina o art. 66, III, § 4º, “b” do RICMS/02.

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

(...)

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

I - até 31 de dezembro de 2006:

a - que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

b - que for consumida no processo de industrialização;

c - que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais."

A água em si pode ter participação essencial e específica no processo produtivo, mas a energia elétrica consumida na sua captação não se confunde com aquela utilizada diretamente no processo industrial.

O processo de industrialização das minas está perfeitamente delineado nas plantas anexadas a este PTA e nas atividades anteriormente enumeradas, cujos créditos de ICMS a elas vinculados foram integralmente mantidos pelo Fisco.

Além disso, como bem salienta o Fisco, a água é utilizada também em atividades totalmente diferentes da atividade de mineração, tais como: aspersão de estradas (fl. 466), aspersão de vagões (fl. 467), abastecimento de pipas p/irrigação de vias (fl. 469), lavadores de básculas (fl. 471), bombeamento em barragem (fl. 470).

### **e. Barragens de Rejeitos:**

O minério de ferro que não possui aproveitamento comercial recebe o nome de rejeito. As barragens são uma forma de armazená-los de modo racional, para amenizar a degradação do meio ambiente. Não faz parte do processo produtivo de uma mina.

Assim como mencionado no item anterior, o fato da água lançada na barragem de rejeito retornar ao processo produtivo depois de decantada, mediante bombeamento, não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, pois, ainda que se consuma energia elétrica nesse bombeamento, tal consumo não gera direito a créditos do imposto, por ocorrer fora do processo de industrialização propriamente dito.

### **f. Carregamento TFA, Carregamento TFA/VGR e Carregamento TOD:**

Da planta acostada à fl. 52, observa-se que a MBR possuía 03 (três) terminais ferroviários: Andaime, Sarzedo e Olhos D'água. Esses terminais concentravam o escoamento de toda a produção de minério de ferro das minas, por ferrovia, para dentro e fora do Brasil.

As TCLD transportam o minério até os terminais de Andaime (TFA) e Olhos D'água (TOD), onde ocorre o carregamento dos vagões dos trens.

Como já explicado, essa atividade é realizada após o término do processo produtivo das diversas minas.

O Terminal Ferroviário Olhos D'água, sem inscrição estadual, fica situado FORA de qualquer estabelecimento da MBR. O minério que chega a esse Terminal **já foi beneficiado**, estando pronto para embarque nas composições. O minério que sai

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desse Terminal é geralmente proveniente da Mina da Mutuca (unidade de beneficiamento).

Da mesma forma, o Terminal Ferroviário de Andaime (TFA), sem inscrição estadual, também fica situado FORA de qualquer estabelecimento da MBR. O minério de ferro que é embarcado nesse Terminal, originário das Minas do “Pico” e “Vargem Grande” também é o “**beneficiado**”.

### **g. Miguelão:**

No PTA nº 01.000164868-10, de idêntica sujeição passiva e que está tramitando juntamente com o processo em análise, a Autuada, ao responder indagação da Assessoria sobre o estabelecimento denominado “Miguelão” (IE: 448.001791.1445) informou que este desenvolve a atividade de “laboratório de análise de minério, em apoio à atividade de extração”, o que confirma a informação do Fisco (fl. 344) de que se trata de estabelecimento autônomo, onde não se pratica a atividade produtiva de mineração de minério de ferro.

### **h. Oficinas de Manutenção:**

O contribuinte tem nas dependências de algumas minas oficinas de manutenção de veículos, máquinas e equipamentos. A atividade produtiva da MBR não é conserto ou manutenção e sim mineração de minério de ferro, logo, tal atividade não faz parte do seu processo produtivo.

Portanto, a energia elétrica objeto da presente autuação dever ser considerada “material de uso e consumo”, sem direito a crédito do ICMS, face à vedação contida no art. 70, III do RICMS/02.

Ao ICMS exigido, apurado após a recomposição da conta gráfica, foi acrescido a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Corretas, assim, as exigências fiscais constantes no auto de infração, exceto, quanto aos juros e multas relativos a energia elétrica consumida nas áreas dos estabelecimentos, acima mencionadas, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN.

**Sala das Sessões, 25 de novembro de 2011.**

**José Luiz Drumond**  
**Conselheiro**