

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.255/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000374501-48  
Impugnação: 40.010139498-11  
Impugnante: Vale S/A  
IE: 461024161.35-05  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO - BEM ALHEIO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, incluindo óleo diesel consumido fora do processo produtivo, e de bens alheios à atividade do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 50% ou 100%, conforme o período, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em razão da constatação de reincidência.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - CONSUMO FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de energia elétrica utilizada em bens alheios à atividade produtiva ou em áreas marginais ao processo de produção. Infração lastreada nos termos do art. 66, inciso III, § 4º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 50% ou 100%, conforme o período, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em razão da constatação de reincidência.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 50% ou 100%, conforme o período, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em razão da constatação de reincidência.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatada a falta

de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso, consumo e bens do ativo permanente. Infração caracterizada nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, no exercício de 2010, em face da constatação das seguintes irregularidades:

1- aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo;

2- aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de energia elétrica consumida fora do processo de beneficiamento primário do minério (fora do processo produtivo);

3- aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a óleo diesel consumido fora do processo de beneficiamento primário do minério (fora do processo produtivo), mediante lançamento sintético no livro Registro de Apuração do ICMS, sob o título "Outros Créditos", subtítulo "Substituição Tributária";

4- aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a bens e mercadorias lançados no documento Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), por se tratar de bens alheios à atividade do estabelecimento ou de materiais de uso e consumo.

5- falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, relativo às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 56/85, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 107/126.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 132/202, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 02/08/16, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro

Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 11/08/16, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Relator) que julgava procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG e Wagner Dias Rabelo (Revisor) que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas ao estorno de créditos efetuado quanto à energia elétrica e aos seguintes produtos constantes do Anexo I do Auto de Infração, relacionados às fls. 200/202 dos autos: gás, curva metálica, polímero, revestimento componente, rotor componente, saia componente e tubo condução de aço carbono.

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

#### **Da Preliminar**

##### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante solicita a realização de prova pericial (quesitos às fls. 83/84), com os seguintes objetivos:

- a) verificar qual a função e uso dos bens constantes nos Anexos 1 e 3 do Auto de Infração<sup>1</sup>, de forma a apurar os elementos necessários à sua classificação como insumos;
- b) verificar a aplicação do óleo diesel em seu processo produtivo;
- c) verificar a integração dos equipamentos alimentados com a energia elétrica constante do Anexo 2 do Auto de Infração<sup>1</sup> na atividade do estabelecimento;
- d) verificar a utilização dos bens constantes do Anexo 4 do Auto de Infração na atividade do estabelecimento.

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

Quanto ao primeiro item (“a”), a utilização e a função dos bens autuados, caracterizados como materiais de uso e consumo, estão devidamente informadas no Anexo 1A do Auto de Infração, conforme exemplos abaixo:

<sup>1</sup> Os Anexos 1A, 1, 2A, 2, 3, 3A, 4, 5 e 6 do Auto de Infração estão inseridos na mídia eletrônica acostada à fl. 51, na pasta “Anexo8/Anexos”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### ANEXO 1A - ANALÍTICO - CD ACOSTADO À FL. 51 (PASTA "ANEXOS")

DESCRIÇÃO	UN	LOCAL DE APLICAÇÃO/EQUIPAMENTO	FUNÇÃO DO PRODUTO	SE FOR PARTE OU PEÇA DE EQUIPAMENTO OU MÁQUINA		CONTATO COM O MINÉRIO?	DESENVOLV E ATUAÇÃO PARTICULARIZADA?
				DESCRIÇÃO COMPLETA DO EQUIP. / MÁQ.	FUNÇÃO DO EQUIP. / MÁQ. NA ATIVIDADE DA		
GAS; TIPO: INDUSTRIAL; PRODUTO: DIOXIDO DE CARBONO INDUSTRIAL LIQUIDO; GRAU: 2.5	KG	SISTEMA DE ÁGUA RECUPERADA	CLAREAMENTO DA ÁGUA	—	—	NÃO	NÃO
POLIMERO; TIPO: AGLOMERANTE; CARATER QUIMICO: POLIACRILAMIDA/ACRILATO SODIO; CARATER IONICO: NAO ION	KG	SOBRE O MINÉRIO FINO A SER TRANSPORTADO	EVITAR A DISPERSÃO DO MINÉRIO NO TRANSPORTE	—	—	SIM	NÃO
ELEMENTO RASPADOR P/RASPADOR; APLICACAO: RASPADOR SECUNDARIO	PC	TRANSPORTADORES DE CORREIA	LIMPEZA DA CORREIA	TRANSPORTADORES DE CORREIA	TRANSPORTE DE MINÉRIO	SIM	NÃO

No tocante ao segundo item (“b”), analisando-se o Anexo 3A do Auto de Infração, que se encontra inserido na mídia eletrônica acostada à fl. 51, verifica-se que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco se refere ao óleo diesel consumido em veículos e equipamentos que não participam da atividade-fim do estabelecimento autuado, o que será demonstrado na análise de mérito da presente lide.

Relativamente ao terceiro item (“c”), há que se destacar que o Fisco restringiu a glosa dos créditos relativos à energia elétrica não consumida nas fases de extração, movimentação interna e de beneficiamento primário do minério, ou seja, conforme demonstrado nos quadros abaixo, cujos dados foram extraídos do Anexo 2A do Auto de Infração, foram mantidos os créditos da energia consumida nas fases retromencionadas (extração, movimentação interna e beneficiamento primário do minério) que compõem o processo produtivo das mineradoras.

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

SETOR/FASE DO PROCESSO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA
CAPTAÇÃO	AGUA NOVA FN	AGUA BOMBEADA DA BARRAGEM DO DOUTOR PARA PARA A USINA DE BENEFICIAMENTO - TRATAMENTO DE MINÉRIOS	SIM
	AGUA NOVA MINA	AGUA BOMBEADA DO LENÇOL FREÁTICO MINA PARA A USINA DE BENEFICIAMENTO - TRATAMENTO DE MINÉRIOS	SIM
	AGUA NOVA TO	AGUA BOMBEADA DA BARRAGEM TIMBOPEBA PARA PARA A USINA DE BENEFICIAMENTO - TRATAMENTO DE MINÉRIOS	SIM
	BOMBEAMENTO DE MINA	BOMBEAMENTO DE AGUA NOVA DO LENÇOL FREÁTICO PARA A USINA , TRATAMENTO DE MINÉRIOS.	SIM
ESCRITÓRIO/RESTAURANTE/ OFICINA/ALMOXARIFADO	ALMOXARIFADO	ARMAZENAGEM E DISTRIBUIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO	SIM
	ESCRITÓRIO	ESCRITÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO LOCALIZADO EM TIMBOPEBA	SIM
	OF.CENTRALIZADA	OFICINA DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÓVEIS - LOCALIZADA EM TIMBOPEBA	SIM
	RESTAURANTE	INSTALAÇÃO , ÁREA DE ALIMENTAÇÃO LOCALIZADO EM TIMBOPEBA	SIM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

SETOR/FASE DO PROCESSO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA
	RESTAURANTE	INSTALAÇÃO , ÁREA DE ALIMENTAÇÃO LOCALIZADO EM TIMBOPEBA	SIM
EMBARQUE	AR EMBARQUE FN	CENTRAL DE COMPRESSORES DE EMBARQUE DE MINÉRIOS SILOS	SIM
	AR EMBARQUE TO	CENTRAL DE COMPRESSORES DE EMBARQUE DE MINÉRIOS SILOS	SIM
	EMBARQUE TO	INSTALAÇÃO COM DOIS SILOS, QUE EMBARCAM OS MINÉRIOS TRATADOS EM TIMBOPEBA.	SIM
4. LABORATÓRIO	LABORATÓRIO	LABORATÓRIO FÍSICO E QUÍMICO DE MINÉRIOS LOCALIZADO EM TIMBOPEBA	SIM
BENEFICIAMENTO	<u>ÁGUA RECUPERADA FN</u>	ÁGUA DE CIRCULAÇÃO DENTRO DA USINA DE CONCENTRAÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DA MINA DE FN.	SIM
BENEFICIAMENTO	<u>ÁGUA RECUPERADA TO</u>	ÁGUA DE CIRCULAÇÃO DENTRO DA USINA DE CONCENTRAÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DA MINA DE FN.	SIM

### CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO GLOSADOS - ÁREAS

FASE DO PROCESSO	ÁREAS/SETORES	DESCRIÇÃO	GLOSA
BRITAGEM	ALIMENTAÇÃO FN	BRITAGEM PRIMÁRIA FÁBRICA NOVA	NÃO
	BRITAGEM TERC. FN	REBRITAGEM DO MINÉRIO, QUE VEM DA MINA DE FÁBRICA NOVA	NÃO
	BRITAGEM TO	BRITAGEM DO MINÉRIO QUE VEM DA MINA DE FÁBRICA NOVA	NÃO
BENEFICIAMENTO	AR COMPRIMIDO FN	CENTRAL DE COMPRESSORES DE AR QUE ALIMENTAM A USINA FN/TO PARA TRATAMENTO DO MINÉRIO	NÃO
	AR COMPRIMIDO TO	CENTRAL DE COMPRESSORES DE AR QUE ALIMENTAM A USINA FN/TO PARA TRATAMENTO DO MINÉRIO	NÃO
BENEFICIAMENTO	BOMBA DE VÁCUO TO	BOMBA DE VÁCUO DE USINA, TRATAMENTO DE MÍNÉRIOS	NÃO
	BOMBAS DE VÁCUO FN		NÃO
BENEFICIAMENTO	BOMBA DE POLPA	BOMBEAMENTO DE POLPA DE MINÉRIOS DENTRO DA USINA	NÃO
	CLASSIF. / PEN. FN	CLASSIFICAÇÃO E PENEIRAMENTO DO MINÉRIO QUE VEM DA MINA DE FÁBRICA NOVA	NÃO
BENEFICIAMENTO	FLOTAÇÃO FN	FLOTAÇÃO DOS MINÉRIOS VINDOS DE FÁBRICA NOVA	NÃO
	FLOTAÇÃO TO		NÃO
	MOAGEM	MOAGEM , PROCESSO DE DIMINUIÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DA MINA DE FÁBRICA NOVA	NÃO

### CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO GLOSADOS - ÁREAS - CONTINUAÇÃO

FASE DO PROCESSO	ÁREAS/SETORES	DESCRIÇÃO	GLOSA
BENEFICIAMENTO	REAGENTE TO	PLANTA DE REAGENTES , ALIMENTAÇÃO DA USINA DE FLOTAÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DE FN.	NÃO
	REAGENTES FN	PLANTA DE REAGENTES , ALIMENTAÇÃO DA USINA DE FLOTAÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DE FN.	NÃO
BENEFICIAMENTO	RECLASSIFICAÇÃO TO	RECLASSIFICAÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DA MINA DE FÁBRICA NOVA	NÃO
	TRATAMENTO FN	USINA DE TRATAMENTO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DA MINA DE FÁBRICA NOVA	NÃO
	TRATAMENTO TO	DESATIVADO	NÃO

Assim, também em relação a esse tema, não há necessidade de realização de perícia, pois se trata de matéria eminentemente de direito, que se restringe à análise da legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante, de acordo com as normas legais que regem a matéria.

Quanto ao último item (“d”), o próprio arquivo magnético acostado aos autos pela Impugnante (fl. 101) contém a informação relativa à utilização dos bens constantes no Anexo 4 do Auto de Infração, na atividade explorada em seu estabelecimento.

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

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

### **Do Mérito**

#### **Da Arguição de Decadência (01/01/10 a 30/11/10):**

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

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

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se somente em 31/12/15. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 24/11/15 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 30/11/15 (fl. 10), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência da decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

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

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da utilização indevida de créditos do imposto e falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, inerente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais,

no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a novembro de 2010.

### **Da Arguição de Decadência da Fazenda Pública de Desqualificar Bens do Ativo Permanente**

A Impugnante relata que o Anexo 4<sup>2</sup> do Auto de Infração identifica alguns bens por ela adquiridos, cujos créditos foram apropriados a título de entrada de bens do ativo imobilizado.

Relata que o motivo para a glosa foi o fato de o Fisco considerar que os bens relacionados não se enquadrariam no conceito de ativo imobilizado, por se tratar de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Aduz que, além disso, referidos bens foram desqualificados como integrantes do ativo imobilizado e classificados como bens de uso e consumo, que não geram direito a créditos do imposto.

Acrescenta que, “*para esses últimos, porém, ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento para o estorno do crédito do imposto e respectiva constituição do crédito tributário no que toca às entradas realizadas até o ano de 2009*”.

Sustenta esse entendimento, afirmando que “*na jurisprudência do CCMG, o Fisco possui o prazo decadencial de cinco anos a partir da entrada dos bens, contado nos termos do art., 173, I do CTN, para se pronunciar contra a classificação dada pelo contribuinte ao bem adquirido*”, nos termos da decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.275/09/3<sup>a</sup>.

Conclui, dessa forma, que seria “*inválido o lançamento na parte em que estorna créditos de ICMS fundado na reclassificação de bens do ativo imobilizado que deram entrada até o fim do ano de 2009, pois tendo a Impugnante sido notificada do lançamento em 30/11/15, restou configurada a decadência no dia 1º de janeiro de 2015, quando transcorridos cinco anos contados do dia 1º de janeiro de 2010*”.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco ocorreu dentro do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, pois se restringiu às parcelas apropriadas a partir de janeiro de 2010.

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

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente

<sup>2</sup> Vide CD acostado à fl. 51 – Pasta “Anexo 8/Anexos” – Arquivo Anexo 4, em formato Excel 22.255 /16/1<sup>a</sup>

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

Efeitos de 1º/12/2011 a 20/12/2013

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

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

“§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:”

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

Efeitos de 1º/05/2013 a 20/12/2013

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

Ora, conforme demonstrado no Anexo 4 do Auto de Infração e nos exemplos abaixo, independentemente da data de entrada do bem no estabelecimento autuado, o Fisco não estornou qualquer parcela do exercício de 2009 ou de exercícios anteriores. As parcelas glosadas referem-se, exclusivamente, àquelas apropriadas a partir de janeiro de 2010.

DATA ENTRADA	NOTA FISCAL	DESCRIÇÃO DO BEM	CRÉDITO PASSÍVEL DE APROPRIAÇÃO	PARCELAS GLOSADAS - 1/48 MÊS - EXERCÍCIO DE 2010												TOTAL	
				JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ		
08/05/06	009879	BOMBA MODELO: R1 - 360 / 250, COM MOTOR ELETRICO SUBMERSO, ASSINCRONO, REBOBINA	21.412,35	446,09	446,09	446,09	446,09										1.784,36
11/05/06	160840	CONJUNTO MOTOBOMBA SUBMERSO PARA POÇO: 4 POLEGADAS, COM MOTOR TRIFASICO	648,28	13,51	13,51	13,51	13,51										54,04
04/09/06	012161	TUBO CONDUÇÃO AÇO: PATINAVEL CONSTRUÇÃO COM COSTURA HELICOIDAL EXTREMIDADES RESSA	1.835,23	38,23	38,23	38,23	38,23	38,23	38,23	38,23	38,23	38,23					305,84

Como já afirmado no tópico anterior, com relação a essas parcelas (apropriadas a partir de janeiro de 2010), a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se somente em 31/12/15.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 24/11/15 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 30/11/15 (fl. 10), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento relativo à glosa dos créditos em apreço.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

ACÓRDÃO Nº 21.164/13/1ª

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição da Impugnante, pois, conforme exposto, a glosa dos créditos efetivada pelo Fisco se restringiu às parcelas apropriadas no decorrer do exercício de 2010, período este não atingido pelo prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN.

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

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

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

Os materiais considerados de uso e consumo estão listados na planilha acostada às fls. 23 – frente e verso (Anexo I, em meio físico), bem como nos Anexos “1A – Analítico” e “1 – Sintético”, que se encontram inseridos na mídia eletrônica anexada à fl. 51, onde constam, dentre outras, as seguintes informações:

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

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

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)

Esclareça-se, por oportuno, que a IN nº 01/14 apenas firmou o entendimento de que a atividade de mineração não está inserida no conceito de industrialização, ou seja, a referida norma legal sustenta o entendimento de que o minério de ferro continua a ser produto primário, mesmo após os processos<sup>3</sup> a que é submetido pelas empresas mineradoras.

Tal entendimento, entretanto, não modificou os critérios utilizados pelo Fisco no presente lançamento, uma vez que, sob a ótica do crédito do ICMS, tanto a IN SUTRI nº 01/14 quanto a IN SLT nº 01/01, acatam os créditos relativos às aquisições, pelas mineradoras, de matéria-prima, insumos energéticos (óleo diesel e energia elétrica) e produtos intermediários, nos termos que especificam (desde que utilizados no processo produtivo acima definido, observada a Instrução Normativa nº 01/86, que define o conceito de produto intermediário).

Feita essa observação e retornando ao art. 3º da IN SUTRI nº 01/14, verifica-se que o processo produtivo do estabelecimento autuado pode ser resumido da seguinte forma (fases do processo):

- **Extração:** feita, em geral, por meio de detonações. A seguir o minério é retirado por escavadeiras e transportado por caminhões para a fase de processamento (beneficiamento);
- **Movimentação Interna:** refere-se à fase de movimentação do minério do local de extração até a fase de beneficiamento mineral ou estocagem;
- **Beneficiamento (Primário):** fase do processo onde são realizadas as britagens, os peneiramentos, a separação e a moagem do minério;
- **Estocagem:** geralmente acumulados em pilhas, o minério produzido está pronto para a comercialização.

Como já afirmado, o dispositivo legal supracitado (art. 3º da IN SUTRI nº 01/14) estabelece que, para fins de definição de produto intermediário, deve ser observada a Instrução Normativa nº 01/86.

Destaque-se, nesse sentido, que a IN nº 01/86 define como produto intermediário aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A mesma instrução normativa define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas

---

<sup>3</sup> Processos ou tratamentos complementares à extração mineral (beneficiamento mineral ou não industrial) dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias, tais como: fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração ou aglutinação, briquetagem, nodulação, sinterização, pelotização, desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtragem, etc.

independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

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

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

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

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCACÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO. (GRIFOU-SE)

Como exceção à última regra, a instrução normativa em apreço esclarece que são consideradas “produtos intermediários” as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Como já afirmado, no caso dos autos, que envolve empresa que explora a atividade de mineração, todo o funcionamento do processo produtivo se dá em torno do minério de ferro. Logo, seguindo-se o produto, acompanhando-se todo o trajeto por ele percorrido, obtêm-se as respostas necessárias para definição de quais produtos utilizados no processo geram ou não direito a créditos do ICMS.

A matéria-prima é, indiscutivelmente, o minério de ferro. Os bens que se integram ao produto em elaboração são considerados produtos intermediários, gerando, pois, direito a créditos do ICMS. O mesmo acontece com aqueles que, apesar de não se integrarem ao produto em elaboração, sejam consumidos imediata e integralmente no curso do processo.

Como já destacado, com relação às partes e peças de máquinas e equipamentos, essas são caracterizadas como produtos intermediários somente se desenvolverem ação particularizada, essencial e específica, na linha central de

produção, em contato físico com o produto em elaboração, desgastando-se em função desse contato, até o seu pleno esgotamento.

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

Conforme observação acima, as partes e peças que se desgastam nesses ativos pelo contato direto com o produto em elaboração, como é o caso, por exemplo, das telas das peneiras, também são passíveis de creditamento.

Todos esses conceitos estão descritos nas instruções normativas retromencionadas.

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

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

Tanto é assim que não se verifica no Auto de Infração estorno de créditos de produtos tais como: bits, brocas, hastes, explosivos, etc. (utilizados no desmonte) e de amido, chapas de desgaste, mandíbulas, bolas de moinho, etc. (utilizados no beneficiamento), que, nos termos da legislação, se enquadram no conceito de produtos intermediários, uma vez que se consomem imediata e integralmente no curso do processo produtivo.

Conforme demonstrado no Anexo I do Auto de Infração, excluídas as repetições de uma mesma mercadoria em duas ou mais notas fiscais, verifica-se que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco centrou-se, basicamente, nos seguintes produtos:

- “Gás; Tipo: Industrial; Produto: Dióxido de Carbono Industrial Líquido”: utilizado no clareamento da água do sistema de água recuperada;
- “Torpedo Componente”: parte integrante (componente) do britador;
- “Tubo Condução Aço Carbono”: condução de material – tubulação de polpa/rejeitos/água;
- “Curva Metálica; Ângulo 90°” e “Curva não Metálica; Tipo Comum; Ângulo 45°”: parte integrante das tubulações de condução de materiais – polpa, água e rejeitos (elemento de conexão para efetuar curvas nas tubulações);
- “Acetileno para Solda”: utilizado em oficinas de manutenção, para fins de corte e solda;
- “Rotor Componente”: rotor aplicado em bombas de polpa/rejeitos;

- “Polímero; Tipo: Aglomerante”: tem como função evitar a dispersão do minério no transporte;
- “Arruela de Pressão”: tem como função a fixação de partes, peças, etc. em máquinas e equipamentos diversos;
- “Elemento Componente; Aplicação: Raspador Secundário”, “Elemento Raspador P/Raspador; Aplicação: Raspador Secundário”, “Lâmina Componente; Aplicação: Transportador de Correia” e “Lâmina Componente; Tipo: Diagonal; Aplicação: Raspador Correia Transportadora”: materiais empregados nos transportadores de correias, tendo como função a limpeza da correia transportadora;
- “Revestimento Componente; Aplicação: Ciclone Krebs”, “Revestimento Componente; Aplicação: Cone Superior”, “Revestimento Componente; ... Subaplicação: Cabeçote Entrada; Aplicação: Ciclone Krebs”, “Revestimento Componente; Subaplicação: Cone; Aplicação: Ciclone” e “Revestimento Componente; Tipo: Carcaça Lado Acionamento”: utilizados como proteção contra desgaste dos hidrociclones;
- “Rotor Componente; Aplicação: Célula de Flotação” e “Rotor Componente; Aplicação: Classificador Espiral”: partes integrantes das células de flotação e do classificador espiral.

Os aglomerantes são polímeros aplicados sobre o minério de ferro, após o carregamento dos vagões, cuja função é evitar a dispersão do minério até o destinatário, atuando, assim, após a fase de produção, não se enquadrando, pois, no conceito de produtos intermediários.

Da mesma forma, o “Dióxido de Carbono Industrial Líquido”, que tem como função o clareamento da água do sistema de água recuperada, também não se enquadra no conceito de produtos intermediários, uma vez que utilizado em linha marginal à de produção, ou seja, não se consome imediata e integralmente nas fases de extração, movimentação interna ou de beneficiamento do minério.

A conclusão é a mesma em relação ao “Acetileno para Solda”, que se caracteriza como típico material de uso e consumo, uma vez que utilizado em oficinas de manutenção (linha marginal à de produção), para fins de corte e solda.

Com relação às partes e peças supracitadas, verifica-se, pelas suas próprias características, que estas não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto em elaboração, desgastando-se em função desse contato, até seu completo exaurimento, condição *sine qua non* prevista no inciso V da IN nº 01/86, para que pudessem ser caracterizadas como produtos intermediários.

Assim, no caso dos autos, as partes e peças analisadas se enquadram no inciso IV da referida instrução normativa (peças de reposição/manutenção), sendo consideradas como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente.

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo

de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Há várias decisões deste Conselho, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, que corroboram o entendimento de que os produtos listados no Anexo 1 do Auto de Infração são considerados materiais de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS, podendo ser citados, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 21.577/14/3ª, 21.780/15/3ª e 4.528/15/CE.

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

Por fim, resta acrescentar que a alegação da Impugnante de que houve descon sideração do pagamento realizado na Anistia concedida pela Lei nº 21.016/13, para os itens elencados no Anexo 1 do Auto de Infração, não se coaduna com a realidade dos fatos.

Saliente-se, nesse sentido, que não está sendo exigido pelo Fisco nenhum estorno de crédito relativo aos produtos constantes da planilha apresentada pela Autuada, relativamente a uma mesma nota fiscal.

Ao se confrontar os produtos e notas fiscais da planilha elaborada pela Impugnante (meio físico – fls. 58/64; meio eletrônico – fl. 101), observa-se que inexist e correspondência com os itens (descrição do produto) e notas fiscais lançados no Anexo 1 do Auto de Infração.

Assim, inexist e correspondência entre a nota fiscal lançada no Anexo 1 do Auto de Infração, com as notas fiscais relacionadas pela Impugnante, inexistindo, por consequência, qualquer hipótese de *bis in idem*, devendo-se reiterar que a mesma conclusão se aplica aos demais produtos e notas fiscais, objeto da presente autuação.

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

### **Da irregularidade “2” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Energia Elétrica – Consumo Fora do Processo Produtivo**

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de energia elétrica consumida fora do processo produtivo – processo de mineração (vide Anexos 2 e 2A – meio físico - fls. 25/38; meio eletrônico – fl. 51).

As exigências referem-se ao ICMS apurado e às Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos no período de janeiro a julho de 2010, e em 100% (cem por cento), a

partir de agosto do mesmo ano, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

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

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

(...)

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

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;

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

- **Extração:** feita, em geral, por meio de detonações. A seguir o minério é retirado por escavadeiras e transportado por caminhões para a fase de processamento (beneficiamento);
- **Movimentação Interna:** refere-se à fase de movimentação do minério do local de extração até a fase de beneficiamento mineral ou estocagem;
- **Beneficiamento (Primário):** fase do processo onde são realizadas as britagens, os peneiramentos, a separação e a moagem do minério;
- **Estocagem:** geralmente acumulados em pilhas, o minério produzido está pronto para a comercialização.

Ora, se a IN SUTRI nº 01/14 define o que é o processo produtivo das empresas que exploram a atividade de mineração, estabelecendo inclusive suas etapas, conclui-se, por logicidade ou coerência, que as atividades exercidas em uma mineradora, que não estejam incluídas nessas etapas, não fazem parte do processo produtivo, podendo ser denominadas linhas marginais à de produção, linhas auxiliares, paralelas, de apoio à produção, etc.

Portanto, a entrada de energia elétrica no estabelecimento somente gera direito a créditos de ICMS se for consumida no processo produtivo da mineração, isto é: na extração, na movimentação interna ou na fase de beneficiamento primário do minério.

Seguindo a lógica acima explicitada, o Fisco manteve os créditos de ICMS apropriados pela Impugnante, relativos à entrada da energia elétrica consumida em seu estabelecimento nas áreas de britagem e beneficiamento do minério.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

GLOSA DE CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA - ÁREAS ATINGIDAS			
SETOR/FASE DO PROCESSO	IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA
CAPTAÇÃO	AGUA NOVA FN	AGUA BOMBEADA DA BARRAGEM DO DOUTOR PARA PARA A USINA DE BENEFICIAMENTO - TRATAMENTO DE MINÉRIOS	SIM
	AGUA NOVA MINA	AGUA BOMBEADA DO LENÇOL FREÁTICO MINA PARA A USINA DE BENEFICIAMENTO - TRATAMENTO DE MINÉRIOS	SIM
	AGUA NOVA TO	AGUA BOMBEADA DA BARRAGEM TIMBOPEBA PARA PARA A USINA DE BENEFICIAMENTO - TRATAMENTO DE MINÉRIOS	SIM
	BOMBEAMENTO DE MINA	BOMBEAMENTO DE AGUA NOVA DO LENÇOL FREÁTICO PARA A USINA , TRATAMENTO DE MINÉRIOS.	SIM
ESCRITÓRIO/RESTAURANTE/ OFICINA/ALMOXARIFADO	ALMOXARIFADO	ARMAZENAGEM E DISTRIBUIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO	SIM
	ESCRITÓRIO	ESCRITORIO DE ADMINISTRAÇÃO LOCALIZADO EM TIMBOPEBA	SIM
	OF.CENTRALIZADA	OFICINA DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÓVEIS - LOCALIZADA EM TIMBOPEBA	SIM
	RESTAURANTE	INSTALAÇÃO , ÁREA DE ALIMENTAÇÃO - LOCALIZADO EM TIMBOPEBA	SIM
EMBARQUE	AR EMBARQUE FN	CENTRAL DE COMPRESSORES DE EMBARQUE DE MINÉRIOS SILOS	SIM
	AR EMBARQUE TO	CENTRAL DE COMPRESSORES DE EMBARQUE DE MINÉRIOS SILOS	SIM
	EMBARQUE TO	INSTALAÇÃO COM DOIS SILOS, QUE EMBARCAM OS MINÉRIOS TRATADOS EM TIMBOPEBA.	SIM
4. LABORATÓRIO	LABORATÓRIO	LABORATÓRIO FÍSICO E QUÍMICO DE MINÉRIOS LOCALIZADO EM TIMBOPEBA	SIM
BENEFICIAMENTO	<u>ÁGUA RECUPERADA FN</u>	AGUA DE CIRCULAÇÃO DENTRO DA USINA DE CONCENTRAÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DA MINA DE FN.	SIM
BENEFICIAMENTO	<u>ÁGUA RECUPERADA TO</u>	AGUA DE CIRCULAÇÃO DENTRO DA USINA DE CONCENTRAÇÃO DE MINÉRIOS ORIUNDOS DA MINA DE FN.	SIM

A Impugnante relata, inicialmente, que “à exceção dos prédios administrativos, vestiários e unidade de saúde, e do restaurante, todas as demais áreas são inerentes ao processo produtivo”, acrescentado que, em relação a essas áreas, “promove o estorno de 4% do crédito de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, com base em estimativa de uso da energia em áreas alheias ao processo produtivo. Esse percentual já contempla o estorno realizado pelo lançamento a esse título, incorrendo, então, em bis in idem, motivo pelo qual deve ser anulado”.

Noutro enfoque, a Impugnante afirma que “a industrialização do recurso mineral extraído demanda o uso de diversos insumos, sendo um dos principais a água utilizada no processo industrial”.

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

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

Sustenta, dessa forma, a legitimidade dos créditos por ela apropriados, quanto à energia elétrica utilizada na captação e recuperação de água, afirmando que *“no processo produtivo, a água utilizada vem de captação superficial da água nova junto a reservatórios, e também de captação da água recuperada da barragem de rejeito. O estabelecimento possui um sistema de recuperação de água. O espessador é uma operação de separação sólido-líquido baseada no fenômeno de sedimentação das partículas, utilizadas nas unidades de tratamento do minério. No overflow do espessador temos a água recuperada, que é transferida por gravidade para um reservatório. Esta água é reutilizada no processo e é classificada como água recirculada, utilizada principalmente no processo de lavagem do minério”*.

Acrescenta que *“o rejeito do processo é bombeado para outra barragem, no qual também é utilizada água captada pelos processos acima”*.

Esclarece que os fluxogramas anexados à sua impugnação (CD – fl. 101) *“representam todo o processo relativo à captação, recuperação e aplicação da água no estabelecimento”*.

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

Aduz que, *“sem as máquinas e equipamentos que funcionam nessas áreas, é impossível o desempenho da atividade do estabelecimento, visto que a água é essencial ao processo produtivo do minério”*.

Conclui, nesses termos, que *“a energia elétrica utilizada nessas máquinas e equipamentos é, sem dúvida, insumo do processo produtivo, na qualidade de produto intermediário”*.

Com relação ao sistema de bombeamento de rejeito, a Impugnante afirma que *“a atividade de mineração gera rejeitos de minério, aos quais deve ser dada a devida destinação, o que se faz em parte por meio de seu bombeamento. O estabelecimento não pode desempenhar sua atividade sem esse bombeamento, motivo pelo qual é fase do processo produtivo esse bombeamento”*.

Sustenta, assim, que *“na mesma esteira do item anterior, os equipamentos de bombeamento de rejeito, situados no interior do estabelecimento e dentro do ciclo produtivo, são inerentes ao processo produtivo, motivo pelo qual a energia elétrica que os alimenta gera créditos do imposto”*.

No tocante aos laboratórios físico e químico, a Impugnante, esclarece, inicialmente, que o minério de ferro por ela produzido *“deve atender determinados requisitos para que se considere apto ao fim a que se destina, ou seja, para que se encontre em condições de ser comercializado”*.

Aduz, nesse sentido, que a análise laboratorial física e química é inerente ao processo produtivo, motivo pelo qual, no seu entender, é legítima a apropriação dos créditos de ICMS relativos à energia elétrica consumida no laboratório físico-químico.

A Impugnante sustenta, ainda, a legitimidade dos créditos de energia elétrica consumida *“no interior de prédios”, uma vez que “é essencial para o estabelecimento que esses prédios sejam alimentados por energia elétrica, de forma a possibilitar a permanência, locomoção e trabalho de pessoas, bem como para o funcionamento dos equipamentos”*.

Em que pesem os argumentos da Impugnante, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco afigura-se correta, uma vez que respalda na legislação vigente, conforme a seguir demonstrado.

Saliente-se, inicialmente, que a própria Impugnante reconhece que as áreas referentes aos prédios administrativos, vestiários, unidade de saúde e do restaurante são alheias ao processo produtivo, sendo fato incontroverso, portanto, que a energia elétrica consumida nessas áreas não gera direito a créditos do ICMS.

É improcedente, também, o argumento da Impugnante quanto ao hipotético *bis in idem*, pois, como já esclarecido no tópico relativo às preliminares, o Anexo 2 do Auto de Infração (CD – fl. 51), relativo ao levantamento dos estornos de energia elétrica, não deixa nenhuma dúvida quanto ao abatimento, não só dos valores recolhidos pela Impugnante no bojo da anistia concedida pela Lei nº 21.016/13, regulamentada pelo Decreto nº 46.383/13, como também das quantias estornadas pela própria Autuada, no campo “Outros Débitos” de seu livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

Não se discute, também, a essencialidade da água no processo produtivo do estabelecimento autuado ou a importância do bombeamento de rejeitos.

A questão a ser analisada é eminentemente de direito, ou seja, se a energia elétrica consumida no “Sistema de Captação de Água”, “Sistema de Bombeamento de Rejeito” e no “Sistema de Bombeamento de Água Recuperada”, geram ou não direito a créditos do ICMS, nos termos da legislação que rege a matéria.

Ora, independentemente da importância, da relevância ou da essencialidade desses sistemas, o que se deve observar é o fato de que não ocorre nenhum tipo de beneficiamento do minério nas fases de captação e recuperação de água ou no bombeamento dos rejeitos.

Sob a ótica da IN SUTRI nº 01/14, a captação e recuperação de água ou o bombeamento do rejeito não se confundem com as fases de extração, movimentação interna ou beneficiamento do minério, que constituem o processo produtivo das empresas mineradoras.

Conclui-se, portanto, que a energia elétrica consumida nos referidos sistemas (captação e recuperação de água e bombeamento de rejeitos) não geram direito a créditos do ICMS, seja pela ótica da IN SUTRI nº 01/14, seja pelo prisma da norma prevista no art. 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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

[...]

b) quando consumida no processo de industrialização. (Grifou-se)

Pelas mesmas razões e até com mais contundência, também não gera direito a créditos do ICMS a energia elétrica consumida no “Almoxarifado”, no “Escritório”, na “Oficina Centralizada”, “no “Restaurante”, no local de “Embarque” do minério e no “Laboratório Químico e Físico”, por se tratar de linhas marginais à de produção (não integram as fases de extração, movimentação interna ou beneficiamento não industrial, sob a ótica da IN SUTRI nº 01/14), onde também não ocorre qualquer tipo de industrialização do minério.

A título de complementação, seguem abaixo as observações do Fisco sobre a matéria ora em destaque:

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

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

A alegação da impugnante de que a energia elétrica utilizada para captação e recuperação da água (item Captação e Sistema de bombeamento de água recuperada do Anexo 2A) faz parte direta do processo produtivo, não procede.

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

É o que se verifica na energia elétrica consumida nas bombas: deve-se observar, inicialmente, que não foi glosado o crédito referente a energia elétrica consumida no bombeamento da polpa de minério de ferro. O estorno de créditos se refere às bombas de água utilizadas na estação de tratamento que

transportam a água utilizada para as barragens de tratamento e seu posterior retorno ao processo produtivo (água recuperada). Aliás, referidas bombas se prestam também para a condução de água para reservatórios em partes mais elevadas, para uso geral da planta, lavagem de instalações e equipamentos e onde são abastecidos os caminhões pipa que irão molhar as vias. Toda água utilizada no processo de beneficiamento de minério de ferro é recuperada e tratada com o auxílio dessas bombas. Trata-se de processo marginal ao beneficiamento do minério de ferro.

Com relação ao consumo de energia dos prédios operacionais e na atividade de manutenção é evidente que a iluminação das instalações é essencial, inclusive por questões de segurança. Entretanto, somente faz jus ao crédito a energia elétrica consumida, especificamente, como insumo no processo produtivo. Perceba-se que não houve estorno de crédito de energia elétrica utilizada nos equipamentos destas instalações tais como britadores, peneiras e equipamentos da usina de tratamento - vide Anexo 2-A.

O mesmo raciocínio deve ser utilizado também para os laboratórios, ou seja, trata-se de atividade marginal ao processo de beneficiamento do minério.

Através do Anexo 2A pode-se constatar que a energia elétrica glosada diz respeito a setores marginais à produção do minério: captação de água, escritório, restaurante, oficinas, laboratório e água recuperada.

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

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, uma vez que respaldada na legislação vigente (art. 70, inciso III do RICMS/02).

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

A irregularidade descrita pelo Fisco encontra-se detalhada nos Anexos 3 (fls. 40/41 – meio físico) e 3A (meio eletrônico – fl. 51) do Auto de Infração.

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

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

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

Conforme demonstrado no Anexo 3A do Auto de Infração (CD – fl. 51), o Fisco, seguindo a lógica acima, não estornou os créditos de óleo diesel consumidos nos seguintes equipamentos/veículos, utilizados diretamente no processo de mineração:

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

<b>ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM:</b>	<b>FUNÇÃO DO EQUIPAMENTO/VEÍCULO</b>	<b>GLOSA?</b>
RETROESCAVADEIRA-345 B	RETIRADA DE MINÉRIO	NÃO
RETROESCAVADEIRA-365C VALE	RETIRADA DE MINÉRIO	NÃO
PA MECANICA-938G	OPERAÇÃO USINA	NÃO
RETROESCAVADEIRA-FH 12 460 6X2	RETIRADA DE MINÉRIO	NÃO
CAMINHAO-FM 12 420	OPERAÇÃO USINA	NÃO
CAMINHAO TRACADO-FM 12 340	OPERAÇÃO USINA	NÃO
RETROESCAVADEIRA-RETROESCAVADEIRA	RETIRADA DE MINÉRIO	NÃO
RETROESCAVADEIRA-LB 90	RETIRADA DE MINÉRIO	NÃO
RETROESCAVADEIRA-365B	RETIRADA DE MINÉRIO	NÃO
BRITADOR MOVEL-XR400/206	OPERAÇÃO USINA	NÃO
RETROESCAVADEIRA-CAT416E	RETIRADA DE MINÉRIO	NÃO
CAMINHAO TRACADO -	CARREGAMENTO DE MINÉRIO	NÃO

Portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco se restringiu ao óleo diesel consumido em veículos de apoio operacional, no sentido *lato sensu*, e em outros bens (máquinas, equipamentos, etc.) não utilizados no processo produtivo de mineração propriamente dito, a saber:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS GLOSADOS - BENS UTILIZADOS NE ESTABILIZAÇÃO DO TALUDE DA MINA

ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM:	FUNÇÃO DO EQUIPAMENTO/VEÍCULO	GLOSA?
CAMINHAO TRACADO-P 124	ESTABILIZAÇÃO DO TALUDE DE TIMBOPEBA (RETALUDAMENTO)	SIM
CAMINHAO TRACADO-SCANIA 8X4		SIM
CAMINHAO-P 124	ESTABILIZAÇÃO DO TALUDE DE TIMBOPEBA (RETALUDAMENTO)	SIM
CAMINHAO-P 124 8X4 420		SIM
PA MECANICA-980H VALE	ESTABILIZAÇÃO DO TALUDE DE TIMBOPEBA (RETALUDAMENTO)	SIM
PERFURATRIZ-ECM-660III VALE		SIM
PERFURATRIZ-RANGER 700	ESTABILIZAÇÃO DO TALUDE DE TIMBOPEBA (RETALUDAMENTO)	SIM
PERFURATRIZ-ROC F9		SIM
TRATOR ESTEIRA-D 275	ESTABILIZAÇÃO DO TALUDE DE TIMBOPEBA (RETALUDAMENTO)	SIM
TRATOR ESTEIRA-D 61		SIM
TRATOR ESTEIRA-D10R VALE	ESTABILIZAÇÃO DO TALUDE DE TIMBOPEBA (RETALUDAMENTO)	SIM
TRATOR ESTEIRA-D375AX5		SIM

### ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS ESTORNADOS - CONTINUAÇÃO - BENS DE APOIO OPERACIONAL

DESCRIÇÃO GENÉRICA	COMPLEMENTO	FUNÇÃO DO EQUIPAMENTO/VEÍCULO	GLOSA?
BOB CAT	150J VALE, LS 170, MPSW54 VALE e SL55B VALE	APOIO OPERACIONAL	SIM
CAMINHAO COMBOIO	2423 B, 5032E e L 1620		SIM
CAMINHAO	215 C, 1313, 1418, 1418 R, 1420, 23.220, 710, 8.120, ATEGO 1725, FM 12 340, L 1318, L 1620, LK 1620 e VM 260	APOIO OPERACIONAL	SIM
CARRETA	NL 12 410	APOIO OPERACIONAL	SIM
CAVALO MECANICO	AXOR 3340 e AXOR 3340 S		SIM
GERADOR-GERADOR			SIM
GUINDASTE	FM 12 420	APOIO OPERACIONAL	SIM
MAQUINA	500 X, ARGOS e MD20605		SIM

### ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS ESTORNADOS - CONTINUAÇÃO - BENS DE APOIO OPERACIONAL

DESCRIÇÃO GENÉRICA	COMPLEMENTO	FUNÇÃO DO EQUIPAMENTO/VEÍCULO	GLOSA?
CAMINHAO	LK 1620	APOIO A EQUIPE DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA CTF.	SIM
CAMINHONETE	HILUX CD4X4 e L200 4X4 GLS	APOIO A EQUIPE DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA CTF.	SIM
PICKUP	DEFENDER 110, HILUX, L 200, L 200 4X4 GL, L 200 4X4 GL MECÂNICO, RANGER, RANGER XL 13P, S 10 TORNADO D e S 10	APOIO A EQUIPE DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA CTF.	SIM
UTILITÁRIO	HILUX, HILUX CD 4X4 e TRAIBLAZER 302	APOIO A EQUIPE DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA CTF.	SIM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS ESTORNADOS - CONTINUAÇÃO - TRANSP. DE PESSOAS E MANUTENÇÃO DA USINA

DESCRIÇÃO	COMPLEMENTO	FUNÇÃO DO EQUIPAMENTO/VEÍCULO	GLOSA?
PICKUP-L-200	L 200 e L 200 4X4 GL	ALUGUEL DE VEÍCULOS LEVES PARA ATENDIMENTO A OPERAÇÃO E MANUT DE USINA TIMBOPEBA	SIM
MÁQUINA DE SOLDA	MS 01 e BIG BLUE 400X	MANUTENÇÃO USINA	SIM
EMPILHADEIRA	H150J e CMP 70D	OFICINA DE MANUT EQUIPTOS MÓVEIS	SIM
CAMINHÃO	CARGO 2428 E	OPERAÇÃO + MANUT DE USINA	SIM
PICKUP	L 200 4X4 GL, RANGER C.D 2.5 e S 10	TRANSPORTE DE PESSOAS	SIM
FURGÃO	SPRINTER		SIM
PASSEIO	DUCATO MULTI		SIM
CAMINHONETE	L 200 4X4 GLS	TRANSPORTE DE PESSOAS	SIM
UTILITÁRIO	250 KW e L 20 4X4 GL		SIM

### ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS GLOSADOS - CONTINUAÇÃO - EQUIPAMENTOS - FUNÇÕES DIVERSAS

Descrição	COMPLEMENTO	Função do equipamento	GLOSA?
EMPILHADEIRA	H155XL2 VALE, R25 RAM VALE e MONODRAU	ARMAZÉM DE TIMBOPEBA	SIM
CAMINHÃO PIPA	2831, AXOR 2831	ASPERSÃO DE ACESSOS/VIAS.	SIM
GUINDASTE	1317 E e 17.180 EURO 3 WORKER	CENTRAL DE MATERIAL DESCARTADOS.	SIM
GERADOR-75KVA	75KVA e 170KVA	FORNECIMENTO DE ENERGIA ADICIONAL	SIM
GERADOR-GERADOR		FORNECIMENTO DE ENERGIA ADICIONAL	SIM
TORRE DE ILUMINACAO	MLT3060/0226	ILUMINAÇÃO	SIM
BOB CAT	LS 170	LIMPEZA DA USINA	SIM
MOTONIVELADORA-16H VALE	16H VALE, 940 TURBO e G990 VALE	MANUTENÇÃO DE VIAS E ACESSOS PARA TRANSPORTE DE MINÉRIO/ESTÉRIL.	SIM
CAVALO MECANICO	AXOR 3340	OPERAÇÃO - USINA	SIM
TRATOR DE ESTEIRA	D10R VALE e D 275	OPERAÇÃO - USINA	SIM
TRATOR ESTEIRA	D8 L, D 61 e D 275	OPERAÇÃO - USINA	SIM
TRATOR ESTEIRA	D 9 R VALE e D6R	OPERAÇÃO - USINA	SIM

Ressalte-se que a função desempenhada por cada um dos equipamentos e veículos listados nos quadros acima foi informada pela própria Impugnante, o que pode ser observado através da pasta “Anexo 7/Respostas das intimações/Óleo Diesel/Consumo Diesel”, inserida na mídia eletrônica acostada aos autos pelo Fisco (fl. 51).

A Impugnante contesta a glosa dos créditos do óleo diesel consumido na “Pá Mecânica 980H Vale”, nas “Perfuratrizes”, nos “Tratores de Esteira”, no “Caminhão Traçado P 124”, no “Caminhão P 124” e no “Caminhão Traçado Scania 8x4”.

Segundo a Impugnante, “*ao contrário da pretensão fiscal, esses veículos são utilizados integralmente no processo produtivo do estabelecimento, sendo válido o creditamento integral do óleo diesel neles empregado*”.

Salienta que, “os tratores de esteira, por exemplo, são veículos utilizados na manutenção do nivelamento das pilhas de minério, evitando que as mesmas desabem sobre si mesmas em virtude do peso do minério. Relacionado a isso, realizam o desmonte das mesmas pilhas para que seja possível o carregamento do minério. Sem esse trabalho não seria possível escoamento do mineral nos caminhões, dentro do complexo minerário, uma vez que ele fica disperso no solo. Destarte, aplicam-se tais veículos no ‘processo de extração e industrialização do minério’ conforme está presente na própria autuação ora impugnada”.

Acrescenta que, “esses tratores são empregados na manutenção (terraplanagem e limpeza) das vias e acessos à lavra, demonstrando que sua utilização é inerente à movimentação do minério extraído da mina, permitindo seu escoamento, essencial, portanto, à atividade-fim da Impugnante”.

Acrescenta, ainda, que “todos os demais equipamentos elencados, quais sejam, perfuratrizes, caminhões e pás mecânicas são empregados em funções essenciais, ligadas à atividade minerária”.

Conclui, assim, que “uma vez demonstrado que esses veículos são integralmente utilizados na atividade operacional do estabelecimento, não se justifica a glosa de créditos de ICMS”.

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

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

No entanto, no presente caso, a “Pá Mecânica-980H Vale”, a “Perfuratriz-ECM-660III Vale”, a “Perfuratriz ROC F9” e a “Perfuratriz Ranger 700” não foram utilizadas no processo produtivo propriamente dito (na extração, na movimentação ou no beneficiamento do minério), e sim na atividade “Estabilização do Talude – Retaludamento”, hipótese em que o óleo diesel consumido nesses equipamentos não gera direito a créditos do ICMS.

Quanto aos Caminhões (Traçado P 124, P 124 e Traçado 8x4), conforme informação da própria Impugnante, esses veículos também foram utilizados na estabilização do talude (retaludamento), atividade esta que se caracteriza como apoio à atividade-fim do estabelecimento autuado. Esses bens, ao serem utilizados na atividade de retaludamento, não executam nenhuma etapa do processo de extração e de beneficiamento do minério.

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

Quanto à utilização dos tratores de esteiras em atividades de apoio à infraestrutura da mina (limpeza, acerto de praças, acesso, etc.) é impropriedade a alegação de que essas atividades fazem parte de seu processo produtivo, vez que desempenham função ínsita à movimentação do minério. É claro que são atividades essenciais, sem as quais seria impossível a movimentação dos equipamentos na mina, mas são atividades de apoio operacional, desvinculadas do processo de extração e beneficiamento primário do minério.

Com relação aos demais bens, pelas informações contidas nos quadros acima, verifica-se que os mesmos também não participam da atividade-fim do estabelecimento autuado, uma vez que não exercem nenhuma ação direta na extração, na movimentação interna e muito menos no beneficiamento do minério, por se tratar de máquinas, equipamentos e veículos utilizados em atividades marginais, de apoio operacional à atividade-fim do estabelecimento autuado, no sentido *lato sensu*.

Os Acórdãos nºs 19.963/13/2ª e 21.577/14/3ª corroboram todo o acima exposto, especialmente quanto à correção da glosa dos créditos de óleo diesel utilizados em “Pickups”, “Caminhonetes”, “Caminhões Pipa”, “Caminhões Comboio”, “Caminhões Diversos”, que não participam da movimentação interna do minério, “Bobcats”, “Motoniveladoras”, “Tratores de Esteiras”.

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

#### **Da irregularidade “4” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Bens Alheios ou Uso e Consumo Escriturados no CIAP**

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

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

Analisando-se o Anexo 4 do Auto de Infração (fl. 43 - meio físico e fl. 51 – meio eletrônico) e as informações contidas na mídia eletrônica acostada aos autos pela Impugnante (fl. 101), verifica-se que os bens cujos créditos foram glosados pelo Fisco podem ser subdivididos nos seguintes agrupamentos, que serão analisados nas linhas que se seguem:

- a) Bens utilizados em Laboratório Químico;
- b) Bens utilizados em Escritório;
- c) Bens utilizados em Reservatórios de Água;

- d) Bens aplicados em Câmeras de Vídeo (Monitoramento);
- e) Bens utilizados em Transportadores de Correias/Transportadores de Correias de longa Distância (TCLD);
- f) Tubos de Condução e outras partes e peças utilizados no Sistema de Bombeamento do Minério;
- g) Outros bens - Aplicações Diversas.

Com relação ao presente tópico, a Impugnante afirma que os bens cujos créditos foram glosados são utilizados no processo produtivo de seu estabelecimento, o que poderia ser verificado mediante análise das informações prestadas na planilha eletrônica por ela acostada à fl. 101.

Segundo sua afirmação, “*da descrição dos bens pode ser notado seu uso inerente ao processo produtivo, nas fases de movimentação, secagem, separação, estocagem, moagem e britação do minério*”.

Sustenta, nesse sentido, que se trata de bens “*inerentes ao processo produtivo, caracterizando-se como integrantes do ativo imobilizado e, portanto, geradores de crédito do imposto, motivo pelo qual o crédito não deveria ter sido estornado*”.

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

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

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

Sob o prisma do § 6º do art. 66 do RICMS/02, as partes e peças somente geram direito a créditos do imposto se a substituição delas resultar em aumento da vida útil dos bens do imobilizado em que forem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses, prova esta não produzida nos autos pela Impugnante.

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

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

(...)

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

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

QUANDO SE TRATAR DE PARTES E PEÇAS, PORTANTO, CABE À AUTUADA COMPROVAR QUE A SUBSTITUIÇÃO NÃO DECORRE DE MEROS REPAROS E MANUTENÇÃO (COMO EFETIVAMENTE CONTABILIZOU TAIS AQUISIÇÕES), MAS SIM DE UMA REFORMA QUE AUTORIZA AFIRMAR QUE O BEM FOI RENOVADO, COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL PELO PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, TUDO DEVIDAMENTE DEMONSTRADO E CONTABILIZADO NOS TERMOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.

A RESTRIÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA ENCONTRA RESPALDO EXATAMENTE NA LEI CONTÁBIL UTILIZADA NA FUNDAMENTAÇÃO DA IMPUGNANTE, E, EM ESPECIAL, NOS §§ 1º E 2º DO ART. 301 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA.

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

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

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

Regulamento do imposto de Renda

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

(...)

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

Por outro lado, de acordo com o disposto no art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 70, inciso XIII do RICMS/02, também não geram direito a créditos do ICMS as entradas de mercadorias alheias à atividade do estabelecimento.

### LC nº 87/96

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

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

(...)

### RICMS/02

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Feitas essas considerações, passa-se à análise da glosa dos créditos propriamente dita.

### Bens utilizados em Laboratório Químico e Escritórios:

Sob a ótica da IN nº 01/86, os bens utilizados em laboratórios de análises e nos escritórios, não integrantes do ativo imobilizado, são considerados materiais de uso e consumo, uma vez que aplicados em linha marginal à de produção. Sob o prisma da IN nº 01/98, os bens do imobilizado, também utilizados em laboratórios e escritórios, são considerados bens alheios à atividade-fim do estabelecimento, uma vez que não exercem nenhuma ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito (na extração, na movimentação ou no beneficiamento do minério) ou na comercialização do produto final.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Bens utilizados em Reservatórios de Água e Câmeras de Vídeo:

Da mesma forma, por não exercerem qualquer ação no processo produtivo propriamente dito, são também considerados alheios à atividade-fim do estabelecimento autuado os bens (bombas/motobombas) utilizados no bombeamento de água potável para consumo da usina e aqueles empregados nas câmeras de vídeo, responsáveis pelo monitoramento do estabelecimento.

### Bens utilizados em Transportadores de Correias/TCLD:

Com relação aos bens aplicados nas transportadores de correias e nos Transportadores de Correias de Longa Distância (TCLD), cabem as seguintes observações:

- o “Grupo Gerador Diesel 50KVA” e o “Gerador Diesel Potência 70 KVA”, utilizados para “cozinhar a correia para emenda”, são considerados bens alheios à atividade-fim do estabelecimento, nos termos da IN nº 01/98, uma vez que não exercem qualquer ação no processo produtivo propriamente dito;
- o “Lençol não Metálico; Material Borracha Sintética-SBR”, utilizado no “revestimento da emenda” caracteriza-se como material de uso e consumo, nos termos da IN nº 01/86, uma vez que destinados à manutenção das correias;
- como já afirmado, por se tratar de partes e peças de um bem principal, o “Freio Contra Recuo”, os “Tambores Diversos”, os “Acoplamentos Diversos” e os “Redutores/Moto Redutores” somente gerariam direito a créditos do ICMS, nos termos previstos no art. 66, § 6º do RICMS/02, se aumentassem a vida útil do bem em que aplicados por prazo superior a 12 (doze) meses, prova esta não produzida nos autos pela Impugnante.

### Tubos de condução/Partes e Peças - Sistema de Bombeamento de Minério:

Quanto aos “Tubos de Condução”, há várias decisões deste Conselho, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, que caracterizam tais produtos como materiais de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS, podendo ser citado, a título de exemplo, o seguinte acórdão:

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

(...) 1.1 – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO E DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO

(...)

- TUBO CONDUÇÃO - ESTES TUBOS SERVEM PARA A MOVIMENTAÇÃO DE FLUIDOS DIVERSOS DENTRO DO PROCESSO TAIS COMO POLPA, LAMA E ÁGUA. NO CASO EM QUESTÃO OS CRÉDITOS GLOSADOS RELACIONADOS A ESTAS PARTES E PEÇAS, OCORRERAM EM FUNÇÃO DE TAL PRODUTO NÃO DESENVOLVER UMA ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO, NÃO EXERCENDO NENHUMA TRANSFORMAÇÃO NO PRODUTO (MINÉRIO). TAMBÉM JULGADO FAVORAVELMENTE AO FISCO NA DECISÃO PROLATADA NO ACÓRDÃO 3901/12/CE (PTA

01.000161532.68) E 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 – PTA ESTE RELATIVO AO MESMO ESTABELECIMENTO IMPUGNANTE - MINA DE TIMBOPEBA)(...)

Por sua vez, as “Válvulas” e a “Bomba Centrífuga”, por se tratar de partes e peças de um bem principal, somente gerariam direito a créditos do ICMS, nos termos previstos no art. 66, § 6º do RICMS/02, se aumentassem a vida útil do bem em que aplicados por prazo superior a 12 (doze) meses, prova esta não produzida nos autos pela Impugnante.

Outros bens - Aplicações Diversas:

As mesmas considerações feitas nos itens anteriores aplicam-se aos bens listados no quadro acima, a saber:

- os itens “2º TAC ... Botão de Destrave”, “2º TAC ... Cabo Singelo”, “Curva de Borracha Natural”, “Módulo de Conexão de Fibra Óptica”, “Módulo Ethernet 10/100”, “Motor Elétrico” (parte da bomba de vácuo), “Roda P/Alimentador”, etc., não se enquadram no conceito de produtos intermediários e não atendem ao disposto no art. 66, § 6º do RICMS/02, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS;
- o “Aspersor Canhão”, utilizado na limpeza de báscula; a “Bomba 2400”, utilizada para bombear água superficial da mina; o “Painel Enclausurador”, utilizado na central de compressores, para minimizar ruído para a área externa e o “Perfil Aço”, utilizada na parte estrutural da usina, são considerados bens alheios à atividade-fim do estabelecimento autuado, uma vez que não exercem qualquer ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito (na extração, na movimentação ou no beneficiamento do minério”.

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

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

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

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96 ou da Lei Estadual nº 6763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito à não cumulatividade. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Diante do exposto, correta se mostra a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco em relação a todos os bens e “Agrupamentos” analisados no presente tópico, uma vez os créditos apropriados pela Impugnante são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02.

**Da Irregularidade “5” - ICMS – Diferença de Alíquota - Falta de Recolhimento**

A irregularidade refere-se à falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquota, relativo às aquisições interestaduais dos materiais de uso e consumo analisados na irregularidade nº 1 do Auto de Infração.

As exigências fiscais, constituídas pela diferença de ICMS apurada e pela Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, item “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos da mesma lei.

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º - O imposto incide sobre:

(...)

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

(...)

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

(...)

Art. 12 - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 2º - Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação.

A clareza dos dispositivos legais acima não deixa qualquer dúvida quanto à correção das exigências fiscais, uma vez que efetivamente pertinentes a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

**Crédito de ICMS – Uso e Consumo - Proporcionalidade – Exportação - Inaplicabilidade**

Quanto ao tema em epígrafe, há que se destacar que não procede o argumento da Impugnante de que o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 (§ 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75) garante-lhe o creditamento do imposto relativo à entrada de materiais de uso e consumo no estabelecimento de forma proporcional às exportações realizadas.

Prevê tal dispositivo legal:

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

(...)

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

Entende-se que a integração ou consumo de que trata o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 (§ 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75), que gera direito à manutenção dos créditos de ICMS (vedação de possibilidade de estorno) na proporção das operações para o exterior, restringe-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

O referido “consumo”, nos termos do dispositivo legal supra, limita-se ao creditamento de ICMS referente aos produtos intermediários consumidos e não deve ser interpretado como possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS relativo à aquisição de bens de “uso ou consumo”, para o qual há limitação temporal conforme dispõe o art. 33, inciso I da LC nº 87/96 (art. 70, inciso III do RICMS/02), que postergou esse direito para janeiro de 2020.

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

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/2008

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

-----  
CONSULTA DE CONTRIBUINTE nº 017/2008

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

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

ACÓRDÃO: 4.380/15/CE RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000187985-68

RECURSO DE REVISÃO: 40.060137190-11

RECORRENTE: VALE S.A.

IE: 317024161.56-23

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

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

ORIGEM: DF/BH-3 - BELO HORIZONTE

(...)

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

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

DECRETO Nº 45.338/10

(...)

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

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

Esclareça-se que o raciocínio acima também se aplica à energia elétrica, uma vez que esta somente gera direito a créditos de ICMS se for consumida no processo produtivo (consumida na extração, na movimentação interna ou no beneficiamento do minério, no presente caso), como determina o art. 66, inciso III e § 4º, alínea “b” do RICMS/02 (com vigência até 16/08/12 – fatos geradores do presente PTA referem-se ao exercício de 2010).

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

(...)

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

(...)

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

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

[...]

b) que for consumida no processo de industrialização.

Dessa forma, a energia elétrica consumida fora do processo produtivo é equiparada a material de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS, nos termos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

O entendimento acima exposto, relativo à energia elétrica, é corroborado por diversas decisões deste Conselho (ex.: Acórdão nº 21.856/15/3ª), em julgamentos de processos envolvendo a mesma empresa autuada, nos quais se firmou o entendimento de que a energia elétrica consumida fora do processo produtivo não gera direito a créditos do ICMS, mesmo para as empresas que realizem operações de exportação de mercadorias para o exterior (ainda que de forma proporcional às exportações).

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 02/08/16. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências relativas ao estorno de créditos efetuado quanto à energia elétrica e aos seguintes produtos constantes do Anexo I do Auto de Infração, relacionados às fls. 200/202 dos autos: gás, curva metálica, polímero, revestimento componente, rotor componente, saia componente e tubo condução de aço carbono. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Frederico Menezes Breyner. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 11 de agosto de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Relator**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.255/16/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000374501-48  
Impugnação: 40.010139498-11  
Impugnante: Vale S/A  
IE: 461024161.35-05  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Wagner Dias Rabelo, 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.

O cerne da discussão concentra-se no aspecto de as mercadorias, objeto da autuação, serem ou não “produto intermediário”, já que, em caso positivo, haveria direito ao aproveitamento do crédito pelas aquisições destas e, em caso negativo, estaria correta a pretensão fiscal de estornar os retrocitados créditos, assim como exigir a complementação da diferença de alíquota nas operações interestaduais.

A preocupação já existia no âmbito federal, tanto que, no final da década de 70, foi editado o Parecer Normativo - PN n° 65/79 que, procurando elucidar a questão, trouxe o seguinte entendimento acerca da matéria:

PN n° 65/79 - Crédito do imposto - matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como “que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização”, para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários” é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários “*stricto sensu*”, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediate e integralmente”, constantes do dispositivo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondente do regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificadamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

No âmbito estadual, mais precisamente em Minas Gerais, até o advento da Instrução Normativa - IN SLT nº 01/86, o Fisco interpretava de forma bastante restrita o direito ao aproveitamento do crédito, ou seja, somente os materiais, que viessem a agregar fisicamente o produto em fabricação (matéria-prima, embalagem, etc.), é que poderiam ter o correspondente ICMS recuperado.

Com a chegada da citada IN, evolui-se para um conceito mais amplo, já em vigor na legislação do IPI, desde 11/79, por força do Parecer Normativo CST nº 65/79, e o Executivo Mineiro deu nova interpretação ao termo “consumo imediato e integral”, bem como nova definição dentro do que se deve entender como “produto intermediário”, com os fundamentos a seguir:

Considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, 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 curso da industrialização;

considerando as controvérsias que tem 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 de industrialização;

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas, e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas e prevenir dissensões,

RESOLVE:

1- Por consumo imediato entende-se o consumo direto de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo de industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Resolvida a dúvida do alcance dos termos “imediato” e “integral”, que até o advento da IN SLT nº 01/86, ao ditarem às regras para fins de recuperação de ICMS, somente atingiam aqueles materiais que, de certa forma, integravam fisicamente o produto final, ampliou-se o universo de materiais passíveis de recuperação de ICMS, passando, dessa forma, a abraçar, também, produtos conhecidos como “intermediários” que, embora não se integrando ao produto em fabricação, fossem consumidos em razão de contato direto com este ou vice-versa.

Entretanto, agora estamos diante de uma outra dúvida, ou seja, do que deve ser entendido como processo produtivo para fins de recuperação do ICMS, tanto na aquisição de materiais conceituados como “intermediários”, como de energia elétrica, no presente caso, consumidos nas áreas de extração, movimentação interna, ou de beneficiamento do minério.

Na visão do Fisco, entende-se como local do processo produtivo aquele onde se desenvolve as várias etapas de extração, movimentação interna ou beneficiamento do minério, quando ocorrem as mutações dos materiais utilizados (matérias-primas, embalagens, materiais intermediários, energia elétrica, etc.) quer seja por transformação, beneficiamento, acondicionamento etc. É como se cada empresa, ao dispor o seu *lay-out* industrial, o fizesse de forma a agrupar, em um ou mais espaços físicos, tudo aquilo que se deve entender como integrante de um processo produtivo (local onde de fato se desenvolve todas as suas etapas do processo produtivo). Tudo o que estiver fora deste local será conceituado como linha marginal.

Esse conceito leva-nos a entender que a importância de um processo produtivo, para fins de recuperação do ICMS, está restrito àqueles materiais que são aplicados em alguma fase desse dito processo.

É óbvio que todo e qualquer material ou bem tem a sua importância dentro de uma empresa. Cada um exerce a sua função, e o seu grau de importância é medido pela ação desenvolvida dentro do processo, quer seja em sua linha produtiva ou marginal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dentro do conceito do crédito físico, no qual a legislação pertinente ainda se fundamenta para permitir ou não a recuperação do ICMS, procuraremos diferenciar linha produtiva de linha marginal, já que este é o cerne da questão.

No segmento de atuação da Impugnante, o setor de Oficina Mecânica, por exemplo, onde se recuperam e fabricam ferramentas, utensílios e materiais para serem utilizados unicamente nas máquinas e equipamentos do fabricante, a recuperação do imposto não será permitida em obediência ao princípio do crédito físico previsto na legislação pertinente. De fato, as mercadorias ou bens ali consumidos, apesar de importantes no contexto global da empresa, não têm influência direta sobre o produto em fabricação.

Por sua vez, os materiais ora excluídos do crédito tributário são utilizados nas tubulações onde circulam o produto em fabricação, que ainda se apresenta como polpa; nas peneiras vibratórias, para fixação das telas por onde se faz a separação granulométrica do produto; nos britadores de mandíbula e cônicos, nas bombas que são acionadas para transportar a polpa pela tubulação.

Da mesma forma, a energia elétrica consumida em setores como os de estação de tratamento de água, controle de qualidade e laboratório, dentre outros, não pode ser classificada como sendo de utilização marginal, pois nesses setores se desenvolvem ações que, de forma alguma, podem ser levadas para fora da linha de produção.

Iniciemos com o setor de estação de tratamento de água. Se a água, utilizada na fabricação do produto é reconhecida como produto intermediário, todo e qualquer produto nela utilizado para: controle do PH, retirar impurezas, desinfecção, controle bacteriológico etc, também o será. A água, sem o devido tratamento, implicará, sem sombra de dúvida, na fabricação de um produto com impurezas, comprometendo, desta forma, a qualidade do mesmo. Assim, se o setor de estação de tratamento de água tem toda essa importância direta no processo produtivo, em nenhuma hipótese a energia elétrica nele consumida poderá receber outro tratamento que não seja o de um produto com direito a crédito.

Da mesma forma, nos setores de controle de qualidade e laboratório são utilizados materiais que têm por finalidade avaliar a qualidade da matéria-prima, do produto intermediário e do produto que está sendo fabricado. Não é justo entender que esses materiais são aplicados numa fase anterior ou posterior à de fabricação do produto. A partir da avaliação que é feita, de forma contínua, nesses setores, são detectados problemas que terão que ser eliminados imediatamente, caso contrário o produto ficará com a sua qualidade comprometida, o que impedirá que seja utilizado no fim para o qual está sendo fabricado. Assim, também nesse caso se aplica o entendimento acima relativo à energia elétrica consumida.

Assim, pelas razões acima expostas, devem ser excluídas das exigências relativas ao estorno de créditos efetuado a energia elétrica e os seguintes produtos constantes do Anexo I do Auto de Infração: gás, curva metálica, polímero,

revestimento componente, rotor componente, saia componente e tubo condução de aço carbono.

**Sala das Sessões, 11 de agosto de 2016.**

**Wagner Dias Rabelo  
Conselheiro**

CC/MIG