

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.256/16/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000403288-38  
Impugnação: 40.010139788-53  
Impugnante: Vale S/A  
IE: 090024161.53-25  
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.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III 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, face à constatação das seguintes irregularidades:

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

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

3- aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a 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;

4- 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 função de reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 59/95, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 118/137.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 144/206, 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 Périsse 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: rotor metálico 14x12 SRH, revestimento componente tipo sucção, rotor componente, enxerto componente tipo lado sucção, gaxeta vedação seção quadrada 3/4 polegadas, curva componente, rotor em ferro fundido, carretel componente metálico de aço carbonado, revestimento componente tipo vedação, bocal componente tipo alimentação, cunha, revestimento componente tipo EVT 3 polegadas, placa componente tipo alimentação, revestimento componente tipo voluta, tubo condução de aço caborno, rotor componente, cunha componente tipo lateral, constantes dos itens números 6, 8, 11, 12, 13, 19, 21, 22, 23, 25, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 44, 50, 51, 52, 65, 66, 68, 78, 80, 87 e 95 do referido Anexo.

### **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. 93/94) e/ou diligência, com os seguintes objetivos:

a) verificar qual a função e uso dos bens constantes no Anexo 1 do Auto de Infração<sup>1</sup>, de forma a apurar os elementos necessários à sua classificação como insumos;

b) verificar a integração dos equipamentos alimentados com a energia elétrica constante nos Anexos 2 e 2A do Auto de Infração<sup>1</sup> na atividade do estabelecimento;

c) verificar a utilização dos bens constantes no Anexo 3 do Auto de Infração na atividade do estabelecimento;

d) verificar se parte dos créditos glosados contemplam pagamentos já realizados pela Impugnante no bojo da anistia da Lei nº 21.016, referentes a estorno de créditos de bens de uso e consumo e energia elétrica, bem como apurar o montante recolhido na anistia a tais títulos e se referidos estornos foram considerados pelo Fisco para fins do presente lançamento;

e) verificar se o estabelecimento autuado realizou o estorno de 4% (quatro por cento) do ICMS incidente nas aquisições de energia consumida em áreas alheias à atividade produtiva do estabelecimento e, em caso positivo, se o Fisco considerou esse percentual para absorver a proporção do consumo atribuída a cada uma das áreas dos Anexos 2 e 2A do Auto de Infração; em caso negativo, recalculer o crédito estornado, considerando que 4% (quatro por cento) da energia elétrica já foi considerada pela

<sup>1</sup> Os Anexos 1A, 1, 2A, 2 e 3 do Auto de Infração estão inseridos na mídia eletrônica acostada à fl. 49, na pasta "Planilhas do AI"

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante como alheia ao processo com o estorno, no mesmo percentual, do crédito aproveitado.

No entanto, a perícia requerida, ou a própria diligência, 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 1 do Auto de Infração, conforme exemplos abaixo:

**ANEXO 1 - SINTÉTICO - CD ACOSTADO À FL. 49 (PASTA "PLANILHA DO AI")**

ORDEM FISCO	DESCRIÇÃO	UNID.	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO DO PRODUTO	SE FOR PARTE OU PEÇA		CONTATO C/MINÉRIO?	ATUAÇÃO PARTICULARIZADA?
					DESCRIÇÃO DO EQUIP. / MÁQ.	FUNÇÃO DO EQUIP. / MÁQ.		
1	REPARADOR P/SUPERFICIE; COMPONENTES: BICOMPONENTE; FORMA FIS	KG	EQUIPAMENTOS DIVERSOS	MANUTENÇÃO	—	—	NÃO	NÃO
7	LAMINA COMPONENTE; TIPO: DIAGONAL; APLICACAO: RASPADOR CORRE	PC	TRANSPORTADOR DE CORREIA	LIMPEZA DA MANTA	TRANSPORTADOR DE CORREIA	MOVIMENTAÇÃO DO MINÉRIO	NÃO	NÃO
14	ESPAÇADOR P/BRITADOR; APLICACAO BRITADOR.	PC	BRITADORES	FIXAÇÃO	BRITADORES	BRITAGEM DO MINÉRIO		NÃO

No tocante ao segundo item (“b”), há que se destacar que o Fisco restringiu a glosa dos créditos relativos à energia elétrica não consumida nas fases de extração, movimentação interna e de beneficiamento primário do minério, ou seja, conforme demonstrado nos quadros abaixo, cujos dados foram extraídos do Anexo 2-A 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**

IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA
SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE CAVA DE MINA	BOMBEAMENTO DE ÁGUA	SIM
SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE REJEITO	BOMBEAMENTO DE REJEITO	SIM
PRÉDIOS ADMINISTRATIVOS, VESTIÁRIOS E UNIDADE DE SAÚDE	USO GERAL	SIM
RESTAURANTE	RESTAURANTE-ALIMENTAÇÃO	SIM
OFICINAS DE PEQUENO PORTE	OFICINA DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÓVEIS	SIM
LABORATÓRIOS QUIMICO E FÍSICO	LABORATÓRIO FÍSICO E QUIMICO DE MINÉRIOS	SIM
SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE AGUA RECUPERADA (ÁGUA DE PROCESSO INDUSTRIAL)	AGUA DE CIRCULAÇÃO DENTRO DA USINA	SIM

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

IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA
SISTEMA DE CARREGAMENTO DE MINÉRIO - STACKER	FORMAÇÃO DE PILHAS DE MINÉRIO BENEFICIADO	NÃO
SISTEMA DE BRITAGEM DE MINÉRIO - IBR	BRITAGEM DO MINÉRIO	NÃO
USINA DE TRATAMENTO DE MINÉRIO - ITM	BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO	NÃO
USINA DE TRATAMENTO DE MINÉRIO A SECO - ITMS	BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO	NÃO
SISTEMA DE PENEIRAMENTO DE MINÉRIO A SECO	PENEIRAMENTO	NÃO

Assim, também em relação a esse tema, não há necessidade de realização de perícia ou de diligência, pois se trata de matéria eminentemente de direito, que se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

restringe à análise da legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante, de acordo com as normas legais que regem a matéria.

Com relação ao item “c”, o próprio arquivo magnético acostado aos autos pela Impugnante (fl. 113) contém a informação relativa à utilização dos bens constantes no Anexo 3 do Auto de Infração, na atividade explorada em seu estabelecimento.

Quanto ao penúltimo item (“d”), o Anexo 2 do Auto de Infração (CD – fl. 49), 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), conforme demonstrado no quadro ilustrativo abaixo.

RAZÃO SOCIAL	DATA ENTRADA	Nº NF	VLR ESTORNAR	Valor a ser abatido - LRAICMS	Valor a ser abatido - Decr. 46.383/13 - E.ELÉTRICA	VALOR A ESTORNAR FINAL (F) = (C)-(D)-(E)
			C = (A) X (B)	Outros Débitos (D)	(E)	
CEMIG DISTRIBUICAO S.A	11/01/10	12220	13.658,85			
CEMIG DISTRIBUICAO S.A	15/01/10	1428158	5.309,96			
<b>Total janeiro-2010</b>			<b>18.968,81</b>	<b>2.070,26</b>	<b>3.105,40</b>	<b>13.793,15</b>
CEMIG DISTRIBUICAO S.A	04/02/10	20758	6.132,55			
CEMIG DISTRIBUICAO S.A	19/02/10	2243550	7.951,95			
CEMIG DISTRIBUICAO S.A	23/02/10	986508	14,36			
CEMIG DISTRIBUICAO S.A	24/02/10	353691	121,92			
<b>Total fevereiro-2010</b>			<b>14.220,78</b>	<b>-</b>	<b>6.054,44</b>	<b>8.166,34</b>

Quanto aos materiais de uso e consumo (Anexo I – fl. 49), a glosa efetuada pelo Fisco não contemplou nenhum dos produtos listados pela Impugnante às fls. 61/69 e também na mídia eletrônica anexada à impugnação (fl. 113), ou seja, 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<sup>2</sup>, sendo imprópria, portanto, qualquer alusão a abatimentos de valores anteriormente pagos no bojo da lei de anistia supracitada, uma vez que inexistem exigências fiscais relativas a esses produtos, relativos a uma mesma nota fiscal, mesmo porque nenhum caso específico foi citado pela Impugnante, de forma a comprovar o alegado *bis in idem*.

Relativamente ao último item (“e”), o quadro ilustrativo referente ao item anterior demonstra que o Fisco abateu todos os valores referentes à energia elétrica estornados pela própria Impugnante, através do campo “Outros Débitos” de seu livro RAICMS.

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 (e também da diligência), com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do

<sup>2</sup> Vide exemplo constante no acórdão relativo ao PTA nº 01.000374501-48, relativo a questionamento similar da Impugnante.

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 17/12/15 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 23/12/15 (fl. 07), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento 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 3<sup>3</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 23/12/15, restou configurada a decadência no dia 1º de janeiro de 2015, quando transcorridos cinco anos contados de 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 cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso

<sup>3</sup> Vide CD acostado à fl. 49 – Pasta “Planilhas do AI” – Arquivo Anexo 3, em formato Excel 22.256 /16/1<sup>a</sup>

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se)

(...)

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

“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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 3 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	
03/02/09	7154	ANEL DE VEDAÇÃO EM POLIURETANO ...	288,21	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	72,05
03/02/09	7154	TAMPA CIRCULAR EM AÇO CARBONO ...	331,95	6,92	6,92	6,92	6,92	6,92	6,92	6,92	6,92	6,92	6,92	6,92	6,92	82,99
05/02/09	7170	CUNHAS LATERIAS EM FERRO FUNDIDO ...	1.358,85	28,31	28,31	28,31	28,31	28,31	28,31	28,31	28,31	28,31	28,31	28,31	28,31	339,71

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 17/12/15 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 23/12/15 (fl. 07), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento relativo à glosa dos créditos em apreço.

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. 19/21 (Anexo I, em meio físico), bem como nos Anexos “1A – Analítico” e “1 – Sintético”, que se encontram inseridos na mídia eletrônica anexada à fl. 49, 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 com 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.

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>4</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 independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

---

<sup>4</sup> Processos ou tratamentos complementares à extração mineral (beneficiamento mineral ou não industrial) dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias, tais como: fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração ou aglutinação, briquetagem, nodulação, sinterização, pelotização, desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtragem, etc.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Esclareça-se que a Impugnante se equivoca ao citar em sua defesa produtos que que teriam sido listados pelo Fisco no Anexo 1 do Auto de Infração, quais sejam: “correia transportadora” e “tela de peneira” (fl. 76), “chapa de desgaste” (fl. 78) e “soda cáustica” (fl. 79).

Ressalte-se, nesse sentido, que o Fisco não glosou créditos relativos a esses produtos no presente processo, ou seja, ao contrário da alegação da Impugnante, os produtos por ela mencionados e acima indicados não estão relacionados no Anexo 1 do Auto de Infração, dentre aqueles que tiveram os seus créditos glosados.

Conforme demonstrado no Anexo I do Auto de Infração, bem como na planilha-resumo anexada a este acórdão, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco centrou-se, basicamente, nos seguintes produtos:

- “Revestimento Componente”: revestimento interno de bombas de polpa;
- “Enxerto Componente” e “Revestimento Componente”: proteção contra desgaste de bombas de polpa/rejeito;
- “Rotor Componente”, “Rotor em Ferro”, “Rotor Metálico”: rotores aplicados em bombas de polpa/rejeitos;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- “Gaxeta Vedação”: elemento de fixação/vedação aplicado em bombas de polpa/rejeito;
- “Anel Componente”: elemento de vedação aplicada em bombas de polpa/rejeitos/água;
- “Abanadeira Componente” e “Cunha Componente”: utilizado para regulagem e fixação das mandíbulas do britador, respectivamente;
- “Espaçador P/Britador”: elemento de fixação dos britadores;
- “Placa Componente”: proteção dos britadores cônicos;
- “Chapa Aço Xadrez”: chapas de piso das usinas;
- “Mancal Componente”: utilizado na sustentação do eixo do hidroclassificador;
- “Adaptador com Proteção Autógena”: adaptador de dente da caçamba (Carregadeira 980);
- “MBR-Parafuso”: componente de fixação;
- “Óleo Lubrificante”: lubrificação de equipamentos;
- “Reparador P/Superfície”: utilizado na manutenção de equipamentos diversos;
- “Hidróxido de Sódio”: utilizado em laboratório, para análise de qualidade do minério;
- “Cunha”: utilizado para fixação da tela da peneira vibratória;
- “Placa Componente”: componente da peneira de classificação do minério;
- “Caixa Componente”: utilizada para acionamento mecânico do separador magnético;
- “Lâmina Componente”, “Lâmina Raspadora”, “Lâmina Secundária”, “Ponta Componente” e “Raspador Primário”: utilizada na limpeza das mantas dos transportadores de correia;
- “Rolo Transportador Correia”: utilizado como apoio da manta da correia transportadora;
- “Bocal Componente”: bocal da tubulação de polpa;
- “Carretel Componente”: controle de vazão da tubulação de polpa/rejeitos;
- “Tubo Condução Aço Carbono”: condução de material – tubulação de polpa/rejeitos/água;
- “Sede Válvula”: peça de encaixe/vedação.

O óleo lubrificante não participa ativa e diretamente do processo de produção do minério de ferro, pois sua única função é a lubrificação de partes e peças de veículos, máquinas e equipamentos, sendo, pois, um típico material de uso e consumo.

O “Hidróxido de Sódio”, utilizado em laboratório, para análise de qualidade do minério, também não se enquadra no conceito de produto intermediário, uma vez que empregado em linha marginal à de produção, ou seja, não se consome imediata e integralmente na linha central de produção.

O mesmo acontece com os produtos “Chapa Aço Xadrez” e “Reparador P/Superfície”, que não têm nenhuma relação direta com a produção de minério.

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.

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. 23/36; meio eletrônico – fl. 49).

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 seguintes áreas/setores:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO GLOSADOS - ÁREAS

IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA
SISTEMA DE CARREGAMENTO DE MINÉRIO - STACKER	FORMAÇÃO DE PILHAS DE MINÉRIO BENEFICIADO	NÃO
SISTEMA DE BRITAGEM DE MINÉRIO - IBR	BRITAGEM DO MINÉRIO	NÃO
USINA DE TRATAMENTO DE MINÉRIO - ITM	BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO	NÃO
USINA DE TRATAMENTO DE MINÉRIO A SECO - ITMS	BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO	NÃO
SISTEMA DE PENEIRAMENTO DE MINÉRIO A SECO	PENEIRAMENTO	NÃO

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

IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA	DESCRIÇÃO	GLOSA
SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE CAVA DE MINA	BOMBEAMENTO DE ÁGUA	SIM
SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE REJEITO	BOMBEAMENTO DE REJEITO	SIM
PRÉDIOS ADMINISTRATIVOS, VESTIÁRIOS E UNIDADE DE SAÚDE	USO GERAL	SIM
RESTAURANTE	RESTAURANTE-ALIMENTAÇÃO	SIM
OFICINAS DE PEQUENO PORTE	OFICINA DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÓVEIS	SIM
LABORATÓRIOS QUÍMICO E FÍSICO	LABORATÓRIO FÍSICO E QUÍMICO DE MINÉRIOS	SIM
SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE ÁGUA RECUPERADA (ÁGUA DE PROCESSO INDUSTRIAL)	ÁGUA DE CIRCULAÇÃO DENTRO DA USINA	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”.

Quanto à energia elétrica utilizada na captação e recuperação de água, a Impugnante sustenta a legitimidade dos créditos por ela apropriados, 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. 113) “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.

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 im procedente, também, o argumento da Impugnante quanto ao hipotético *bins in idem*, pois, como já esclarecido no tópico relativo às preliminares, o Anexo 2 do Auto de Infração (CD – fl. 49), 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Bombeamento de Cava da Mina”, “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 industrialização 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.

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 nas “Oficinas de Pequeno Porte” (oficinas de manutenção de equipamentos móveis) e no “Laboratório Químico e Físico”, por se tratar de linha marginal 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.

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 - Bens Alheios ou Uso e Consumo Escriturados no CIAP**

A irregularidade refere-se a 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 3 do Auto de Infração (fls. 38/39 - meio físico e fl. 49 – meio eletrônico) e as informações contidas na mídia eletrônica acostada aos autos pela Impugnante (fl. 113), verifica-se que os bens cujos créditos foram glosados pelo Fisco podem ser subdivididos nos seguintes agrupamentos, que serão analisados, de forma individualizada, nas linhas que se seguem:

- a) Bens utilizados em manutenções diversas;
- b) Bens utilizados em laboratório de análise físico-químicas (controle de qualidade);
- c) Veículos de apoio operacional;
- d) Partes e peças adquiridas para montagem de bem do imobilizado, cuja montagem não se concretizou<sup>5</sup>;
- e) Outros bens – Aplicações diversas.

Com relação ao presente tópico, a Impugnante afirma que os bens objeto da glosa dos respectivos créditos 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. 113.

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*”.

Cita, como exemplo, os bens “Máquina de Fusão”, “Prensa Hidráulica Semi-Automática”, “Durômetro”, “Disco em Aço de Carbono”, que são utilizados em testes laboratoriais.

---

<sup>5</sup> De acordo com a informação constante na legenda do Anexo 3 do Auto de Infração, que foram identificados pelo número “2” na coluna “Obs.” (vide fl. 39), referem-se a “partes e peças de equipamentos adquiridos para montagem de sistema de carregamento automático de minério em vagões. O sistema seria instalado no terminal de carregamento de vagões da Minas de Feijão, porém não chegou a ser montado, estando as partes e peças dos equipamentos estocadas em pátios da mina”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende, dessa forma, que são legítimos os créditos por ela apropriados, uma vez que vinculados a bens do imobilizado, utilizados em seu processo produtivo.

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

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

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

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 qualquer ângulo que se analise (IN nº 01/86 e art. 66, § 6º do RICMS/02), as partes e peças e outros materiais utilizados em manutenções diversas devem ser consideradas materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco relativamente produtos abaixo listados, utilizados em manutenções diversas (manutenções de correias transportadoras, de tubulações, da escavadeira, etc.), uma vez que caracterizados como materiais de uso e consumo.

### MATERIAIS DE USO E CONSUMO - UTILIZAÇÃO: MANUTENÇÕES DIVERSAS

DESCRIÇÃO DO BEM	IDENTIFICAÇÃO/FUNÇÃO DO BEM
CONJUNTO P/TRANSPORTADOR CORREIA; APLICACAO: CORREIA	CONJUNTO APLICADO NA CORREIA TRANSPORTADORA. ITEM COMPONENTE DOS RASPADORES DE CORREIA.
MANGOTE DE BORRACHA, DUR.: 40/50 SHORE A, C/ALTA RESIST. ABRASÃO, REFORÇO: CAMAD	ITEM DO SISTEMA DE TUBULAÇÃO PARA CONDUÇÃO DE POLPA E AGUA .
SISTEMA DE ABASTECIMENTO RÁPIDO PARA EQUIPAMENTO CAT 365CL	MANUTENÇÃO DA ESCAVADEIRA CAT 365. CONECCÃO TIPO BOCAL PARA ENGATE RÁPIDO DE MANGUEIRA DE CAMINHÃO COMBOIO PARA ALIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEL DO EQUIPAMENTO.
SISTEMA DE LUBRIFICAÇÃO PARA EQUIPAMENTO CAT 365CL	MANUTENÇÃO DA ESCAVADEIRA CAT 365. DISPOSITIVO DOTADO DE RESERVATÓRIO PARA ACOMODAÇÃO DE GRAXA, PARA APLICAÇÃO AUTOMÁTICA NO EQUIPAMENTO.
ELETROCALHA PERF.100X 50MM S/VIR.RP2704	MATERIAL ELÉTRICO PARA MANUTENÇÃO INDUSTRIAL
ELETROCALHA PERF.300X100MM S/VIR.RP2704	MATERIAL ELÉTRICO PARA MANUTENÇÃO INDUSTRIAL
DISJUNTOR TERMOMAGNETICO;NUMERO DE POLOS UNIPOLAR;CURVA DE DISPARO C;PADRAO IEC	MATERIAL ELÉTRICO UTILIZADO NA MANUTENÇÃO INDUSTRIAL
DISJ.BIP.C 40A 5SX1 240-7 3KA 380/220V	MATERIAL ELÉTRICO UTILIZADO NA MANUTENÇÃO INDUSTRIAL
DISJ.TRIP.250-315A 3VL47311DC36 40KA/380	MATERIAL ELÉTRICO UTILIZADO NA MANUTENÇÃO INDUSTRIAL
GAVETA DE CCM PARA COMUNICAÇÃO DEVICENET PARA 41 MOTORES	MATERIAL ELETRICO. AUTOMAÇÃO DE SISTEMA ELETRICO.
CONJUNTO DE CCM- CENTRO DE CONTROLE DE MOTORES CONFORME MEMORIAL DESCRITIVO E PL	MATERIAL ELETRICO. AUTOMAÇÃO DE SISTEMA ELETRICO.
SOQUETE JOGO;COMPOSICAO 14 PECAS;TIPO SIMPLES;ENCAIXE 3/4 ";PERFIL ESTRIADO;FORM	MATERIAL ELÉTRICO.MANUTENÇÃO INDUSTRIAL
OC MBR - 849454 - EMPILHADEIRA COM TRIPPER, LANÇA BASCULANTE E GIRATÓRIA CONF FD	SERVIÇOS GERAIS DE MANUTENÇÃO
CUNHAS LATERAIS EM FERRO FUNDIDO, APLICADO NO BRITADOR DE MANDIBULAS MODELO JC 2	SISTEMA DE BRITAGEM DE MINERIO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

### LC nº 87/96

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

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

(...)

### RICMS/02

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

(...)

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

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:

I - os veículos de transporte pessoal;

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

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento. (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).

Conclui-se, portanto, que os bens empregados no laboratório de análises físico-químicas (controle de qualidade) e os veículos de apoio operacional devem ser considerados alheios à atividade-fim do estabelecimento autuado, uma vez que não exercem nenhuma ação intrínseca na extração, na movimentação interna do minério, no beneficiamento ou estocagem do minério, ou seja, tais bens não participam do processo produtivo propriamente dito.

### BENS ALHEIOS - UTILIZAÇÃO: LABORATÓRIO DE ANÁLISES - CONTROLE DE QUALIDADE

DESCRIÇÃO DO BEM	IDENTIFICAÇÃO/FUNÇÃO DO BEM
DUROMETRO DIGITAL TH 130 - METALTEST	ANÁLISE / TESTES EM LABORATÓRIO FÍSICO / QUÍMICO
PAQ UNIV 300MM 530115 530115	
MICROM EXT C/BAT INTER 200-300MM 104141 104141	
PAQUIMETRO DIGITAL 293231	ANÁLISE / TESTES EM LABORATÓRIO FÍSICO / QUÍMICO
MÁQUINA DE FUSÃO MODELO M4 PARA PREPARAÇÃO DE 01 A 03 DISCOS DE VIDRO EQUIPADO	
BACIA EM AÇO CARBONO, EM FORMA CIRCULAR, PARA ARMAZENAR AMOSTRA DE MINÉRIO DE FE	
DISCO EM AÇO CARBONO (ELEMENTO DE MOAGEM) PARA TRITURAR AMOSTRAS DE MINÉRIO DE F	ANÁLISE / TESTES EM LABORATÓRIO FÍSICO / QUÍMICO
ANEL DE VEDAÇÃO EM POLIURETANO UTILIZADO NA TAMPA QUE FECHA A BACIA, PARA NÃO ES	
TAMPA CIRCULAR EM AÇO CARBONO PARA FECHAR O RECIPIENTE ARMAZENADOR DE AMOSTRAS	
PRENSA HIDRÁULICA SEMI-AUTOMÁTICA MODELO HTP40 COM COMPACTAÇÃO PRÉ-FIXADA ATÉ 40	



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS****VEÍCULOS DE APOIO OPERACIONAL**

DESCRIÇÃO DO BEM	IDENTIFICAÇÃO/FUNÇÃO DO BEM
CAMINHÃO MERCEDES BENZ 2423K-48 6X4	APOIO OPERACIONAL (CAMINHÃO COMBOIO )
SEMI-REBOQUE SEM DOLLY, TIPO PRANCHA RETA, COM CAPACIDADE PARA ATE 60T CONFORME	APOIO OPERACIONAL (TRANSPORTE DE EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS PESADOS), COM TUAÇÃO NA AREA DE MINA E ENTORNO.
MBB ACCELO 915C/37 L-122 152 CV, 59 MKGF, ENTRE EIXOS 3700 MM, CABINE AVANÇADA	APOIO OPERACIONAL (TRANSPORTE DE PEÇAS E CARGAS LEVES). UTILIZADO EM DIVERSAS AREAS
MBB ATEGO 1725/48 P-67 245 CV, 92 MKGF, ENTRE EIXOS 4760 MM, CABINE AVANÇADA E	APOIO OPERACIONAL (TRANSPORTE DE PEÇAS E CARGAS LEVES). UTILIZADO EM DIVERSAS AREAS
GOL 1.6 MODELO POWER - 04 PORTAS, AR CONDICIONADO, DIREÇÃO HIDRÁULICA E COR BRAN	VEICULO PARA APOIO DA EQUIPE DE OPERAÇÃO DA AREA DE MINA E ENTORNO.
MITSUBISHI L200 GL MINE, 2006 COM PACOTE DE MELHORIAS CUSTOMIZADAS PARA A CVRD P	VEICULO PARA TRANSPORTE DE TÉCNICOS E DE CARGAS LEVES, COM ATUAÇÃO NAS AREAS DE MINA E ENTORNOS.

Correta, portanto, a glosa dos créditos relativos aos bens utilizados no laboratório de análises físico-químicas e aos veículos de apoio operacional, uma vez que caracterizados como bens alheios à atividade-fim do estabelecimento.

Com relação aos bens relativos ao agrupamento citado no item “d” acima, identificados pela numeração “2” na coluna “Obs.” do Anexo 3 do Auto de Infração, deve-se esclarecer que se trata de partes e peças de equipamentos adquiridos para montagem de sistema de carregamento automático de minério em vagões.

**PARTES E PEÇAS DO SISTEMA DE CARREGAMENTO AUTOMÁTICO DE MINÉRIO EM VAGÕES****EXEMPLOS**

DESCRIÇÃO DO BEM	OBS.	IDENTIFICAÇÃO/FUNÇÃO DO BEM
GEEML/GABIR - SISTEMA DE TRANSPORTE DE MINÉRIO PARA 4000 TON, CONFORME FEJ-151-M	(2)	Partes e peças do Sistema de Carregamento Automático de Minério em Vagões
GEEML/GABIR - FORNECIMENTO E MONTAGEM DA ESTAÇÃO DE CARREGAMENTO DE VAGÕES CAP.	(2)	

Conforme informação inserida na legenda do referido Anexo 3 (vide fl. 39), não refutada pela Impugnante, tal sistema seria instalado no terminal de carregamento de vagões da Mina de Feijão, porém não chegou a ser montado, estando as partes e peças dos equipamentos estocadas no pátio da mina.

Via de regra, os bens do imobilizado são utilizados nas atividades operacionais de contribuinte do ICMS no mesmo mês em que ocorre a sua entrada no estabelecimento, sendo, pois, natural a disposição contida no art. 66, § 3º, inciso I do RICMS/02, idêntica à estabelecida no art. 20, § 5º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que prevê a concessão de créditos do imposto, à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês), a partir do mês em que ocorrer a referida entrada.

Em outras palavras, o que está previsto no art. 66 do RICMS/02, bem como no art. 20 da LC nº 87/96, é a concessão de créditos do ICMS, à razão de um quarenta e oito avos mensais, na proporção das saídas tributadas, em relação ao bem adquirido

para integrar o ativo permanente de uma empresa, utilizado na consecução de sua atividade fabril, a partir do mês em que ocorrer a sua entrada no estabelecimento.

Porém, existem situações que caracterizam exceções a essa regra, nas quais a utilização de alguns bens do imobilizado ocorre posteriormente à sua entrada, como é o caso da montagem de equipamentos de grande porte, em que são necessárias obras complementares para a sua instalação, além da própria montagem, ou a fabricação de um equipamento com emprego de partes e peças previamente adquiridas.

Nesse sentido, deve-se destacar que, contabilmente, o Ativo Imobilizado de uma empresa é segmentado em dois grandes grupos<sup>6</sup>, a saber:

**BENS EM OPERAÇÃO**, que são todos os recursos reconhecidos no Imobilizado já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade.

**IMOBILIZADO EM ANDAMENTO**, em que se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando." (G.N.)

No mesmo Manual<sup>2</sup>, as "Obras em Andamento" são definidas como sendo "todas as obras do período de sua construção e instalação até o momento em que entram em operação, quando são reclassificadas para as contas correspondentes de "Bens em Operação".

Exatamente por essa definição, as partes e peças adquiridas e lançadas na rubrica contábil "Imobilização em Andamento" (partes e peças adquiridas para montagem/fabricação de bem do imobilizado), ainda que os bens resultantes não sejam considerados alheios à atividade do estabelecimento, somente geram direito a créditos do ICMS, nos termos previstos no art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02, a partir do momento em que esses bens (montados ou fabricados no estabelecimento) entrarem em operação e iniciarem a produção de mercadorias regularmente tributadas pelo ICMS, e não a partir da entrada de suas respectivas partes e peças.

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:

(...)

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

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

"§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente

<sup>6</sup> Manual de Sociedade por Ações – FINECAFI – São Paulo – Editora Atlas – 2010 - Págs. 223 e 229

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:"

(...)

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; (Grifou-se)

Esse é o caso dos autos, pois a questão ora em análise não se refere a uma aquisição de um bem de produção, para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte, no mesmo mês de entrada do bem, e sim de aquisição de partes e peças para serem utilizadas na montagem do "Sistema de Carregamento Automático de Minério em Vagões", com o agravante de que o referido "Sistema" sequer chegou a ser montado/utilizado.

Em situações da espécie, como já afirmado, os créditos do ICMS somente podem ser apropriados após o início de utilização do equipamento nas atividades operacionais do contribuinte, o que não ocorreu no presente caso (o bem não foi montado/utilizado).

Tal conclusão decorre das disposições contidas no inciso II do § 5º do art. 66 do RICMS/02, acima transcrito, sendo corroborada por soluções dadas pela SEF/MG a diversas consultas de contribuintes sobre o tema, como, por exemplo, a resposta dada à Consulta de Contribuintes nº 098/10, *in verbis*:

### **Consulta de Contribuinte nº 098/2010**

CRÉDITO DE ICMS – ATIVO PERMANENTE – O ICMS incidente na operação de entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento será admitido para abatimento, a título de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, na proporção das operações e prestações tributadas, observadas as disposições previstas no art. 70, §§7º a 10 do RICMS/02.

(...)

1 – A imobilização de bens destinados ao ativo imobilizado, em regra, se dá por ocasião da sua entrada no estabelecimento, devendo a primeira fração de 1/48 do crédito de ICMS ser apropriada no mês correspondente, conforme previsão do inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02.

Porém, existem situações excepcionais nas quais a imobilização do bem ocorre posteriormente à sua entrada, como é o caso de um equipamento em que, durante a sua construção, são empregadas partes e peças, cujos créditos só poderão ser apropriados após a montagem e o início de utilização desse equipamento. Nesses casos, **a primeira fração de 1/48 deverá ser apropriada no mês em que ocorrer a imobilização do bem e iniciada a sua utilização**

**nas atividades operacionais da empresa**, em respeito ao disposto no inciso II do § 5º do art. 66 citado...” (Grifou-se)

Considerando-se que o “Sistema de Carregamento Automático de Minério em Vagões” sequer chegou a ser montado, portanto não utilizado no estabelecimento autuado, verifica-se, por todo o exposto, que os créditos apropriados pela Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente.

Esclareça-se que não se aplica ao caso dos autos o benefício fiscal inserido no inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02<sup>7</sup>, com vigência a partir de 21/12/13, que passou a admitir a apropriação do crédito, independentemente da data do início da utilização do bem adquirido na atividade operacional do contribuinte, pois, no presente caso, as partes e peças objeto da autuação foram todas adquiridas anteriormente à data em questão (21/12/13). Além disso, o bem principal, como já afirmado, sequer chegou a ser montado e utilizado pelo estabelecimento autuado.

A alteração promovida na legislação não se trata de “norma interpretativa”, e sim de um benefício fiscal, concedido por mera liberalidade do legislador mineiro, aplicável somente às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, ocorridas a partir da data supracitada (21/12/13), o que não é o caso dos autos, como já afirmado, pois, no caso presente, as aquisições ocorreram no decorrer do exercício de 2010.

Além disso, o “Sistema de Carregamento Automático de Minério em Vagões” também deve ser considerado alheio à atividade-fim do estabelecimento autuado, uma vez que, ainda que fosse utilizado, sua participação ocorreria em etapa não integrante do processo produtivo das empresas de mineração, ou seja, tal sistema não seria utilizado na extração, na movimentação interna do minério do local da extração até o de beneficiamento ou de estocagem, ou no beneficiamento do minério.

---

<sup>7</sup> § 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:

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/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:”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em outras palavras, tal sistema seria utilizado em atividade que se encontra fora do processo de beneficiamento primário do minério que, por definição, inicia-se na lavra (desmonte da rocha) e termina com a estocagem do minério, nos termos previstos na IN SUTRI nº 01/14, não contemplando, portanto, etapas posteriores, como é o caso do carregamento de vagões.

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, no tocantes às partes e peças adquiridas para montagem do “Sistema de Carregamento Automático de Minério em Vagões”, montagem esta que sequer se concretizou.

Acrescente-se que a glosa das parcelas dos créditos relativos ao “Sistema” em questão (1/48 mês), apropriadas no exercício de 2009, foi aprovada por este Conselho, quando da análise do PTA nº 01.000257440-79, de mesma sujeição passiva, nos termos do Acórdão nº 21.780/15/3ª.

Quanto ao último agrupamento (Outros Bens – Aplicações Diversas), os produtos que tiveram os seus créditos glosados são os seguintes:

### OUTROS BENS - APLICAÇÕES DIVERSAS

DESCRIÇÃO DO BEM	IDENTIFICAÇÃO/FUNÇÃO DO BEM
PENEIRADOR VIBRATÓRIO SUSPENSO COM ACIONAMENTO PNEUMÁTICO, CONFECCIONADO EM BRON	USINA - SISTEMA DE PENEIRAMENTO VIBRATÓRIO
PURGADOR AUTOMATICO CONEXÕES DE 1" - CODIGO : AD600-10 - FABRICANTE : SMC DO BRA	UTILIZADO NA USINA PARA PURGAR ACUMULO DE ÁGUA NAS TUBULAÇÕES DE AR COMPRIMIDO, É O SISTEMA DE DESENTUPIMENTO DE MINÉRIO DOS SILOS DA USINA
BOMBA D'ÁGUA CENTRÍFUGA MONOBLOCO COM CARÇAÇA E ROTOR EM FERRO FUNDIDO, VEDAÇÃO P	SISTEMA DE CAPTAÇÃO DE ÁGUA PARA PROCESSO PRODUTIVO
MOTO-REDUTOR K67 DZ100L4/TH SEW. PART-NUMBER: 70.0140798201.0001.06 REDUÇÃO:27,2	USINA - SISTEMA DE PENEIRAMENTO VIBRATÓRIO
CONDICIONADOR DE AR PAREDE MULTI AIR CCS10B 10.000 BTUS QUENTE/FRIO MECÂNICO 220	CONDICIONADOR DE AR. AMBIENTES DIVERSOS
SISTEMA DE ARPERSÃO DE VAGÕES PARA O TERMINAL DE EMBARQUE DE CÓRREGO DE FEIJÃO-B	ASPERSÃO DE POLÍMERO PARA FIXAÇÃO DE PARTÍCULADOS DE MINÉRIO NO VAGÃO
CONJUNTO SKIMMER	RECUPERAÇÃO DE ÓLEOS E SOLVENTES IMISCÍVEIS COM ÁGUA. MANUTENÇÃO - FERRAMENTA DE LIMPEZA

O “Sistema de Aspensão de Vagões para o Terminal de Embarque de Córrego de Feijão” é um sistema utilizado na aspensão de polímero para fixação de particulados de minério quando do carregamento dos vagões, que tem como objetivo evitar a dispersão do minério até o destinatário, atuando, assim, após a fase de produção. Trata-se, portanto, de bem alheio à atividade do estabelecimento<sup>8</sup>.

Da mesma forma, os bens denominados “Purgador Automático”, “Condicionador de Ar Parede Multi AIR CCS10B 10.000 BTUS QUENTE/FRIO MECÂNICO 220” e o “Conjunto SKIMMER”, pelas suas próprias características

<sup>8</sup> Vide Acórdão nº 21.780/15/3ª

(função de cada um dos bens) também são considerados bens alheios à atividade-fim do estabelecimento autuado, nos termos previstos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN SLT nº 01/98, uma vez que não desenvolvem qualquer ação intrínseca nas fases de extração, movimentação interna ou no beneficiamento do minério.

Por outro lado, o “Peneirador Vibratório Suspenso”, a “Bomba D’água Centrífuga Monobloco com Carcaça e Rotor” e o “Moto-Redutor” são partes integrantes do sistema de captação de água e do sistema de peneiramento vibratório.

Como já afirmado, as partes integrantes de um bem principal do ativo imobilizado somente geram direito a créditos de ICMS quando a sua substituição resultar em aumento da vida útil do bem em que aplicadas, por prazo superior a 12 (doze) meses, nos termos previstos no art. 66, § 6º do RICMS/02.

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

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

Regulamento do imposto de Renda

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

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 imprescindibilidade dos produtos resta 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.

### **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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 acrescidos).

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.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/2008

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

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

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

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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

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

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

[...]

b) que for consumida no processo de industrialização.

Dessa forma, a energia elétrica consumida fora do processo produtivo é equiparada a material de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS, nos termos previstos no art. 70, inciso III do RICMS/02, independentemente de o estabelecimento realizar ou não operações de exportação de mercadorias para o exterior.

O entendimento acima exposto, relativo à energia elétrica, é corroborado por diversas decisões deste Conselho, em julgamentos de processos envolvendo a mesma empresa autuada, nos quais se firmou o entendimento de que a energia elétrica consumida fora do processo produtivo não gera direito a créditos do ICMS, mesmo para as empresas que realizem operações de exportação de mercadorias para o exterior (ainda que de forma proporcional às exportações).

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: rotor metálico 14x12 SRH, revestimento componente tipo sucção, rotor componente, enxerto componente tipo lado sucção, gaxeta vedação seção quadrada 3/4 polegadas, curva componente, rotor em ferro fundido, carretel componente metálico de aço carbonado, revestimento componente tipo vedação, bocal componente tipo alimentação, cunha, revestimento componente tipo EVT 3 polegadas, placa componente tipo alimentação, revestimento componente tipo voluta, tubo condução de aço carbono, rotor componente, cunha componente tipo lateral, constantes dos itens números 6, 8, 11, 12, 13, 19, 21, 22, 23, 25, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 44, 50, 51, 52, 65, 66, 68, 78, 80, 87 e 95 do referido Anexo. Pela Impugnante, assistiu

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

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*

CC/MIG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.256/16/1 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000403288-38	
Impugnação:	40.010139788-53	
Impugnante:	Vale S/A	
	IE: 090024161.53-25	
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 análogo 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, imediate 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 a e prevenir dissensões,

RESOLVE:

1- Por consumo imediate 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 desse 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.

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 Recorrente, 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, dessa 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 estes 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: rotor metálico 14x12 SRH, revestimento componente tipo sucção, rotor componente, enxerto componente tipo lado sucção, gaxeta vedação seção quadrada 3/4 polegadas, curva componente, rotor em ferro



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

fundido, carretel componente metálico de aço carbonado, revestimento componente tipo vedação, bocal componente tipo alimentação, cunha, revestimento componente tipo EVT 3 polegadas, placa componente tipo alimentação, revestimento componente tipo voluta, tubo condução de aço carbono, rotor componente, cunha componente tipo lateral, constantes dos itens números 6, 8, 11, 12, 13, 19, 21, 22, 23, 25, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 44, 50, 51, 52, 65, 66, 68, 78, 80, 87 e 95 do referido Anexo.

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

**Wagner Dias Rabelo  
Conselheiro**

CC/MIG