

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.758/17/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000170104-36
Recurso de Revisão: 40.060142615-07
Recorrente: Vale S.A.
IE: 317024161.12-53
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO E MATERIAL DE USO E CONSUMO. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 70, incisos III e XIII, do RICMS/02 e da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exige-se ICMS e as Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser canceladas as exigências relativas aos bens classificados como produtos intermediários na perícia realizada. Mantida a decisão recorrida.

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 consumida fora do processo produtivo, nos termos do art. 66, inciso III, § 4º, do RICMS/02. Exige-se ICMS e as Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser deduzidos do crédito tributário os créditos de ICMS relativos à energia elétrica já estornados pela Autuada em seu livro Registro de Apuração do ICMS, observado como limite o valor mensal da glosa efetuada pelo Fisco. Mantida a decisão recorrida.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ÓLEO DIESEL. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados ao consumo de óleo diesel em máquinas e equipamentos empregados fora do processo de produção. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

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 nos casos de aquisições

interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo e bens do ativo permanente, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º, do RICMS/02. Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, cancelam-se as exigências relativas aos bens classificados como produtos intermediários na perícia realizada. Mantida a decisão recorrida.

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

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado por meio de recomposição de conta gráfica, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009, tendo em vista a acusação fiscal de cometimento das seguintes irregularidades:

I. aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, bem como de bens alheios à atividade do estabelecimento;

II. aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de energia elétrica consumida fora do processo de produção;

III. aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e de óleo diesel utilizado fora do processo de produção, lançado no livro Registro de Apuração do ICMS sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição tributária”;

IV. aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamento no Livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), de notas fiscais de aquisição de bens e mercadorias que não se enquadram, para efeito de aproveitamento do crédito do imposto, no conceito de ativo permanente, por se tratar de bens alheios à atividade do estabelecimento e de materiais de uso e consumo;

V. falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquota nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, para fins de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Exige-se, a propósito, ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.377/16/1ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, observado o pagamento parcial do crédito tributário efetuado pela Impugnante, mediante o DAE de fl. 2.079, e ainda, o seguinte: 1) dedução das exigências relativas aos créditos de ICMS referentes à energia elétrica estornados pela Autuada em seu livro Registro de Apuração do ICMS, adotando-se como limite o valor mensal da glosa efetuada pelo Fisco; 2) cancelamento das exigências relativas aos produtos classificados como intermediários na perícia realizada, observadas as proporções indicadas pelo Perito em relação aos produtos “CO2” e bordas e cantos de lâmina aplicados em tratores de esteira, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG de fls.

2.117/2.178. Vencido, em parte, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), que excluía ainda as exigências relativas a: 1) aos seguintes produtos do item 1.1 do AI: ROTORES; BCORTANTE; BORDAS; CTO LÂMINA; PUNHO PARA PERFURATRIZ; PONTA D10; CANTOS; BORDA COR; LATERAL DA LÂMINA CAT; REFORÇO LATERAL DA LÂMINA CAT; CUNHA PARA CAÇAMBA; LIMPADOR PARA TRANSP CORREIA; RASPADOR P/ CORREIA; LÂMINA COMPONENTE; LÂMINA PARA TRANSPORTADOR; LÂMINA PARA RASPADOR; ELEMENTO RASPADOR; TUBO CONDUÇÃO MATERIAL DE AÇO; TUBO CONDUÇÃO MATERIAL POLIURETANO; TUBO POLIETILENO COR: PRETO; FLANGE TUBO CONDUÇÃO; VÁLVULA MANGOTE; RÉGUA PARA PENEIRA; SAPATA PARA ALIMENTADOR; 2) ao consumo integral de óleo diesel pelos tratores de esteira e retroescavadeiras e 3) à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais dos produtos relacionados no item 1 acima. Vencido também, em parte, o Conselheiro Wagner Dias Rabelo, que julgava parcialmente procedente o lançamento, nos termos do primeiro parecer da Assessoria do CCMG, de fls. 1.158/1.197.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 706/737 e anexos, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

DECISÃO

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

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

No caso o Recurso de Revisão versa sobre alegações de: 1) decadência parcial do crédito tributário com base no art. 150 § 4º do CTN, 2) direito ao crédito sobre as aquisições dos produtos mencionados, tidos como uso e consumo e immobilizado, 3) direito ao crédito pela aquisição de energia elétrica, 4) direito ao crédito pela aquisição de óleo diesel, e 5) exigência cumulativa de multa de revalidação e isolada.

Considerando que o Recurso de Revisão versa sobre tópicos já enfrentados pela 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.377/16/1ª, e que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “*a quo*”, salvo pequenas alterações.

Em sessão realizada no dia 31/01/12, a 1ª Câmara de Julgamento deferiu a prova pericial requerida pela ora Recorrente, oportunidade em que formulou os seguintes quesitos (fls. 1.613):

“1) quanto às irregularidades dos itens 1.1 e 1.4 da autuação, esclarecer se os produtos cujos créditos foram estornados pela Fiscalização, se adequam ao conceito de produto intermediário, ativos usados no processo produtivo, ativos usados na linha marginal de produção ou se caracterizam como bens alheios à atividade do estabelecimento, nos moldes do que estabelecem as Instruções Normativas 01/86, 01/98 e 01/01, observando quanto às partes e peças o disposto nos §§ 6º e 7º do artigo 66 do RICMS/02;

1.1) se tais produtos forem considerados de uso e consumo da Autuada, esclarecer quais deles são utilizados no processo produtivo;

1.2) elaborar planilha demonstrativa contendo a descrição do produto, nota fiscal, o seu local de utilização, a sua função e a sua conceituação;

2) quanto à irregularidade do item 1.2, relativamente à energia elétrica consumida no estabelecimento, esclarecer se foi glosado o crédito relacionado àquela utilizada no processo produtivo do estabelecimento ou se refere ao consumo verificado nas linhas marginais e/ou alheias (fls. 118/382);

3) quanto à irregularidade do item 1.3, esclarecer se os equipamentos e máquinas nos quais é utilizado o óleo diesel referente ao crédito estornado pelo Fisco (fls. 460/835) são utilizados no apoio operacional (atividade marginal-equipamento alheio) ou se são utilizados na linha principal de produção da Impugnante, informando a função de cada equipamento ou máquina.”

Com relação ao primeiro quesito, o I. Perito, após abordar toda a legislação que rege a matéria, resumiu as suas conclusões da seguinte forma:

Resposta do Perito – Quesito nº 1 do CC/MG

“Exame pericial - Classificação dos produtos listados no Anexo 3

Segue em anexo a planilha com o título epigrafado em que foram analisados os itens autuados no Anexo nº 3 do trabalho fiscal. Foi observado que o fisco atentou para aplicação subsidiária da instrução 01/86, conforme recomendação contida no art. 2º da IN 01/2001, não se constatando dentre os itens autuados, salvo algumas exceções, o estorno de créditos de materiais que se enquadrassem como produto intermediário pelo inciso V da IN 01/86 ou por outra disposição da referida instrução normativa. As exceções, no total de 394 itens, se referem:

a) ao percentual de 60% das entradas de CO₂, insumo reclassificado, neste exame pericial, como produto intermediário por ser consumido de forma imediata e integral, na exata acepção de tais termos, no processo industrial de flotação do minério de ferro. O restante de CO₂, 40%, aplicado no tratamento de água no equipamento denominado espessador, permanece como material de uso e consumo por ser aplicado em linha marginal.

b) ao percentual de 75% do total de bordas cortantes e cantos de lâmina, partes e peças reenquadradas como produto intermediário no exame pericial por serem aplicadas em tratores de esteira, na atividade de desmonte de rochas em frentes de lavra, atividade típica da indústria extrativa mineral. O referido material embora não listado na IN 01/2001, se enquadra no preceito da IN 01/86, inciso V: exerce atuação particularizada, essencial e específica em contato físico com o produto que se industrializa (deve ser observado que há extração do minério por ação direta do item em comento). O percentual restante, 25%, destinado a pequenos tratores e motoniveladoras, nas atividades de acerto de praça e abertura de estradas, permanece classificada como material de uso e consumo do estabelecimento. Como comentário derradeiro às bordas cortantes e canto de lâmina, tais partes e peças são classificadas, na totalidade, como material de uso e consumo tanto pelas disposições regulamentares, como da lei 6763/75 e da LC 87/96.

c) aos vergalhões aplicados no ancinho do DRUM, componente responsável pela homogeneização do minério na retirada deste produto das pilhas de estocagem. Tais itens foram reclassificados como produto intermediário nos termos do inciso V da IN 01/86.

Os demais produtos listados no Anexo nº 3 permanecem classificados como materiais de uso e consumo, pois, ou são partes e peças de manutenção industrial conforme o preceito do inciso IV da IN 01/86, ou são materiais aplicados em linha marginal nos termos desta mesma instrução.

Exame pericial - Classificação dos produtos listados no Anexo 6.

O Anexo 6 do trabalho fiscal traz uma reprodução parcial do livro CIAP, listando partes e peças de máquinas, equipamentos e instalações, assim como bens individualmente considerados.

As partes e peças, na sua totalidade, foram desclassificadas como bens do ativo permanente:

a) por não se enquadrarem nas prescrições do art. 66, §§6º e 7º do RIMS/02;

b) por constituírem componentes de bens considerados alheios à atividade do estabelecimento: peças de empilhadeiras-máquinas aplicadas no levantamento de carga em oficinas de manutenção industrial, peças estruturais de construção civil (escritório), partes de

computador: pen drive, desktop, conversor interface (modem) etc.

Quanto aos bens individualmente considerados, todos autuados também foram confirmados como alheios à atividade do estabelecimento. Não se destinam à produção industrial: caminhonete 4x4, retroescavadeira, empilhadeira (empregada para levantamento de cargas em oficinas de manutenção), veículo utilitário tipo caminhão (transporte de pessoas e materiais-peças), vagão (transporte de minério), motoniveladora-manutenção/abertura de estradas, computador PC HP etc. Finalizando o comentário deste item os bens retirados do CIAP constituem uma diminuta fração do ativo da autuada, empresa de capital intensivo.”

Quanto ao segundo e terceiro quesitos, as conclusões do I. Perito foram as seguintes:

Resposta ao quesito nº 2

“A irregularidade 1.2 do relatório do PTA 01.000170104.36 refere-se ao creditamento indevido de energia elétrica aplicada em locais enquadrados pelo fisco como linhas marginais do estabelecimento.

Como resultado do exame pericial segue a planilha intitulada, “Análise do Consumo de Energia Elétrica segundo o local de Aplicação: (1) Linha Produção, (2) Linha Marginal ou Alheia” em que foram analisadas as diversas áreas listadas no Anexo nº 4 do trabalho fiscal, tendo sido classificadas como alheias as seguintes áreas industriais cuja energia elétrica nelas consumida teve o crédito de ICMS glosado: oficinas industriais; oficina de manutenção de: caminhões fora de estrada, guindaste, pás carregadeiras, tratores, perfuratrizes, caminhonetes e caminhões de pequeno porte, laboratório químico, infraestrutura de mina: bombeamento de água mina para reservatórios da mina (captação d’água de diversos pontos: lençol freático, rio do peixe etc.), estação de tratamento de água, estação de tratamento de esgoto; (unidade de caracterização tecnológica); bombeamento de rejeito (lama); carregamento de vagões, equipamentos instalações auxiliares da usina de beneficiamento de minério de ferro, tais como: movimentação de carga, pontes rolantes, máquinas de solda, ar comprimido e iluminação, almoxarifado Cauê, almoxarifado conceição, abastecimento de caminhões fora de estrada, posto de abastecimento de combustível dos veículos leves; alimentação da planta de beneficiamento de ouro (paralisada) bombeamento

rejeito (lama) para cava do Cauê, estação de embarque de minério para vagões da ferrovia.

A glosa de crédito da energia elétrica consumida nas diversas áreas e equipamentos autuados foi efetuada segundo as disposições contidas nas IN 01/86 bem como na IN 01/2001. Estas áreas do estabelecimento foram consideradas linhas marginais.”

Resposta ao quesito nº 3

“A semelhança do quesito anterior, a análise requerida nesta questão tem cunho eminentemente qualitativo não sendo questionados dados numéricos referentes ao consumo de óleo diesel dos diversos veículos relacionados no Anexo nº 5 do relatório fiscal.

Como resultado do exame pericial foi elaborado a planilha intitulada: “Análise do consumo de óleo diesel segundo o local de utilização do veículo: (1) processo de produção, (2) linha marginal ou alheia.” em que foram analisados os diversos locais de aplicação dos veículos listados no Anexo nº 5 do trabalho fiscal, tendo sido classificadas como não empregados na linha principal de produção em linhas marginais as seguintes aplicações áreas do estabelecimento com os respectivos veículos: (1) apoio manutenção industrial: empilhadeira Hyster, caminhão baú, caminhão caçambeiro, caminhão carroceria, caminhão cesta, caminhão cavalo mecânico, caminhão guincho, caminhão munck; (2) apoio no transporte de passageiros e de pequenas cargas: micro ônibus, pick-up, sprinter, utilitário-land rover; (3) apoio-utilidades: caminhão pipa-irrigação da mina, caminhão sementeiro – capim p/ taludes, emergência - caminhão plataforma, caminhão bombeiro, (4) utilidades cargas-caminhão graneleiro, caminhão comboio.

Finalizando o comentário do resultado da perícia quanto à questão formulada, não foi glosado crédito de ICMS do óleo diesel consumido em veículos aplicados no transporte de minério/estéril ou em equipamento integrante do processo produtivo do estabelecimento como definido pelas instruções normativas IN 01/86 e IN 01/2001.”

A Recorrente argui a decadência parcial do crédito tributário, relativo ao período de janeiro a outubro de 2006, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. 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 2006, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/07, estando estabelecido o seu termo final somente em 31/12/11. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 13/06/11 e que a ora Recorrente foi pessoalmente intimada em 14/06/11 (fl. 06), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

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

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a maio de 2006.

Da irregularidade nº “1” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Material de Uso e Consumo/Bem Alheio

A presente irregularidade refere-se ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais relativas a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, contrariando a vedação disposta no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02.

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

[...]

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

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;”

Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento;”

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

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

[...]

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

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

Os produtos considerados pelo Fisco como materiais de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento encontram-se listados no Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 35/116 – meio impresso; fl. 925 – meio eletrônico).

O art. 1º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/01, vigente à época da autuação, definia o processo produtivo das empresas que exploram a mineração, como é o caso do estabelecimento autuado, da seguinte forma:

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

Esclareça-se, por oportuno, que a IN SLT nº 01/01 foi revogada pela IN SUTRI nº 01/14, que 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 a que é submetido pelas empresas mineradoras.

Tal entendimento, entretanto, não tem repercussão sobre o feito fiscal, 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. 1º da IN SLT nº 01/01, verifica-se que o processo produtivo do estabelecimento autuado pode ser resumido da seguinte forma (fases do processo):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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.

Por outro lado, o art. 2º da IN SLT nº 01/01 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 SLT nº 01/86 define como produto intermediário aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também aquele que, apesar de não se integrar ao novo produto, seja 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.

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 EVOCACÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO. (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como exceção à última regra, a Instrução Normativa em apreço esclarece que são considerados “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.

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.

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

Por outro lado, 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 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 deixe de ser classificado como 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).

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, estas 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.

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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todos esses conceitos descritos nas normas legais supracitadas foram utilizados pelo I. Perito para fins de verificação da legitimidade dos créditos de ICMS referentes aos produtos objeto da presente autuação.

Conforme demonstrado no Anexo 3 do Laudo Pericial (fls. 1.679/2.012), o I. Perito utilizou as seguintes codificações e legendas para classificação dos produtos objeto da presente autuação:

1) Produto Intermediário - PI

1a) O item é parte/peça que exerce atuação particularizada, essencial e específica, em contato físico com o produto que se industrializa. Nesta fase do processo ocorre industrialização por ação do item sobre o produto, nos termos do inciso V da IN 01/86 c/c art. 1º da IN 01/01.

1b) O item é mencionado no art. 2º da IN 01/01 como **PI** ou é insumo consumido imediata e integralmente no processo de industrialização.

PI* - Proporção do item classificado como produto intermediário: CO2 - 60% /// Borda Cortante e Canto de Lâmina de Tratores de Esteira - 75%

2) Material de Uso e Consumo – UC

2c) O item é parte/peça que não exerce atuação particularizada, essencial e específica sobre o produto que se industrializa, nos termos do inciso V da IN 01/86 c/c art. 1º da IN 01/01, ou não há industrialização por ação do item.

2d) O item é consumido em linha marginal (UM 01/86) do processo de produção ou é recuperado total ou parcialmente.

2e) O item é expressamente referido no inciso III da IN 01/86 (ferramenta, instrumento ou utensílio).

2f) O item se enquadra como parte/peça aplicada em manutenção de máquina, equipamento ou instalação, nos termos do inciso IV da IN 01/86 ou é material geral de manutenção (óleo, graxa, colas, solda, solvente, etc.).

Como já informado, em resposta ao primeiro quesito do CC/MG, o I. Perito, após abordar toda a legislação que rege a matéria, resumiu as suas conclusões da seguinte forma:

Resposta do Perito – Quesito nº 1 do CC/MG

“Exame pericial - Classificação dos produtos listados no Anexo 3

Segue em anexo a planilha com o título epigrafado em que foram analisados os itens autuados no Anexo nº 3 do trabalho fiscal. Foi observado que o fisco atentou para aplicação subsidiária da instrução 01/86, conforme recomendação contida no art. 2º da IN 01/2001, não se constatando dentre os itens autuados, salvo algumas exceções, o estorno de créditos de materiais que se enquadrassem como produto intermediário pelo inciso V da IN 01/86 ou por outra disposição da referida instrução normativa. As exceções, no total de 394 itens, se referem:

a) ao percentual de 60% das entradas de CO₂, insumo reclassificado, neste exame pericial, como produto intermediário por ser consumido de forma imediata e integral, na exata acepção de tais termos, no processo industrial de flotação do minério de ferro. O restante de CO₂, 40%, aplicado no tratamento de água no equipamento denominado espessador, permanece como material de uso e consumo por ser aplicado em linha marginal.

b) ao percentual de 75% do total de bordas cortantes e cantos de lâmina, partes e peças reenquadradas como produto intermediário no exame pericial por serem aplicadas em tratores de esteira, na atividade de desmonte de rochas em frentes de lavra, atividade típica da indústria extrativa mineral. O referido material embora não listado na IN 01/2001, se enquadra no preceito da IN 01/86, inciso V: exerce atuação particularizada, essencial e específica em contato físico com o produto que se industrializa (deve ser observado que há extração do minério por ação direta do item em comento). O percentual restante, 25%, destinado a pequenos tratores e motoniveladoras, nas atividades de acerto de praça e abertura de estradas, permanece classificada como material de uso e consumo do estabelecimento. Como comentário derradeiro às bordas cortantes e canto de lâmina, tais partes e peças são classificadas, na totalidade, como material de uso e consumo tanto pelas disposições regulamentares, como da lei 6763/75 e da LC 87/96.

c) aos vergalhões aplicados no ancinho do DRUM, componente responsável pela homogeneização do minério na retirada deste produto das pilhas de estocagem. Tais itens foram reclassificados como produto intermediário nos termos do inciso V da IN 01/86.

Os demais produtos listados no Anexo nº 3 permanecem classificados como materiais de uso e consumo, pois, ou são partes e peças de manutenção industrial conforme o preceito do inciso IV da IN 01/86, ou são materiais aplicados em linha marginal nos termos desta mesma instrução.”

Da leitura das conclusões acima, bem como da análise do Anexo 3 do Laudo Pericial, verifica-se que o I. Perito classificou como produtos intermediários os seguintes itens:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESCRIÇÃO DO ITEM	PARTE OU PEÇA?	CLASSIFICAÇÃO	LEGENDA	FOTO Nº
GAS TIPO INDUSTRIAL PRODUTO DIOXIDO DE CARBONO COMPOS		PI*	1b	
VERGALHAO COMPONENTE TIPO. T APLICACAO ANCINHO DRUM R	X	PI	1a	
BCORTANTE	X	PI*	1a	
PONTA D10	X	PI	1a	104/105
VERGALHAO COMPONENTE TIPO. L APLICACAO ANCINHO DRUM R	X	PI	1a	
B.CORTANT	X	PI*	1a	086/088
BORDA	X	PI*	1a	086/088
CTOLAMINA	X	PI*	1a	087/088/089
BORDA COR	X	PI*	1a	086/088
CANTO DE	X	PI*	1a	087/088/089
BORDACD10	X	PI*	1a	086/088
BORDALD10	X	PI*	1a	086/088
PONTA DO	X	PI	1a	113
CANTO 8D	X	PI*	1a	087/088/089
CANTO 637	X	PI*	1a	087/088/089
BORDA 631	X	PI*	1a	086/088
GARRA COMPONENTE DIMENSOES: 28POL SUBAPLICACAO: SAP	X	PI	1a	113

Os itens identificados como “PI*” são aqueles para os quais o Perito posiciona-se pela concessão ou a manutenção dos créditos de forma proporcional à utilização dos respectivos produtos na linha de produção, a saber:

CO₂ (“Gás Tipo Industrial Produto Dióxido de Carbono”):

Créditos no percentual de 60% (sessenta por cento) do total das entradas, equivalente ao percentual do produto utilizado no processo de flotação do minério de ferro, hipótese em que, segundo constatado em sede pericial, no estabelecimento em questão, é caracterizado como produto intermediário.

Deve ser mantida, entretanto, a glosa dos créditos relativos aos demais 40% (quarenta por cento) do “Dióxido de Carbono”, utilizado no tratamento de água, sendo considerado, neste caso, material de uso e consumo.

Bordas e Cantos de Lâminas de Tratores de Esteira:

No caso do estabelecimento autuado, o Perito observou que os tratores de esteira desenvolvem ação direta no processo produtivo mineral, efetuando o desmonte mecânico de rochas.

Devem ser mantidos, portanto, os créditos apropriados no total de 75% (setenta e cinco por cento) do total de bordas cortantes e cantos de lâmina, aplicados em tratores de esteira, na atividade de desmonte de rochas em frentes de lavra, atividade típica da indústria extrativa mineral.

Todos os demais produtos listados no Anexo 3 do Auto de Infração foram classificados como materiais de uso ou consumo, por se tratar de partes e peças de manutenção industrial, conforme o preceito do inciso IV da IN nº 01/86, ou são materiais aplicados em linha marginal à de produção.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Reitere-se que a listagem completa dos produtos periciados, com todos os dados coletados, encontra-se acostada às fls. 1.679/2.012 (Anexo 3 do Laudo Pericial).

Cabe assinalar, a propósito, que a Assessoria do CC/MG retificou o seu primeiro parecer, no tocante aos produtos “Rotores”; “Punho para Perfuratriz”, “Lateral da Lâmina CAT”, “Reforço Lateral da Lâmina CAT”, “Cunha para Caçamba”, “Limpador para Transp Correia”, “Raspador P/Correia”, “Lâmina Componente”, “Lâmina para Transportador”, “Lâmina para Raspador”, “Elemento Raspador”, “Tubo Condução Material de Aço”, “Tubo Condução Material Poliuretano”, “Tubo Polietileno Cor: Preto”, “Flange Tubo Condução”, “Válvula Mangote”, “Régua para Peneira” e “Sapata para Alimentador”, uma vez que todos esses bens foram classificados como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente.

Há várias decisões deste E. Conselho, envolvendo estabelecimentos do mesmo Sujeito Passivo, que corroboram o entendimento de que parte dos produtos acima listados são considerados materiais de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS, podendo ser citados, a título de exemplo, os seguintes acórdãos:

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

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

[...]

ANALISANDO OS PRODUTOS LEVANTADOS PELA DEFESA, AFIRMA O FISCO QUE ELES NÃO EXERCEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO, RAZÃO PELA QUAL SE CLASSIFICAM COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

ASSIM DISCORRE EM SUA MANIFESTAÇÃO:

- LÂMINA RASPADOR E LÂMINA COMPONENTE - EXISTEM DIVERSAS VARIAÇÕES DE MODELO E NOMES PARA ESTE PRODUTO (LÂMINA RASPADOR, RASPADOR PRIMÁRIO, SECUNDÁRIO) PORÉM TODOS TÊM A MESMA FUNÇÃO, OU SEJA, FAZER A LIMPEZA DA CORREIA TRANSPORTADORA, NÃO DEIXANDO QUE OS RESÍDUOS DE MINÉRIO A IMPREGNEM. NÃO EXERCEM NENHUMA INDUSTRIALIZAÇÃO SOBRE O MINÉRIO, NÃO O TRANSFORMA E NÃO O MODIFICA DE NENHUMA MANEIRA, SENDO QUE OCORRE O DESGASTE EM FUNÇÃO DO ATRITO E DA PRESSÃO APLICADA SOBRE A CORREIA E NÃO EM FUNÇÃO DO CONTATO DO MINÉRIO DE FERRO RASPADO. O PRÓPRIO CC/MG JÁ SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DO FISCO, EM JULGAMENTO DE PTA DA PRÓPRIA AUTUADA, NAS DECISÕES PROLATADAS NOS ACÓRDÃOS 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68), 4.005/13/CE (PTA 01.000166033.01) E 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 – PTA ESTE RELATIVO AO MESMO ESTABELECIMENTO IMPUGNANTE – MINA DE TIMBOPEBA).

[...]

- ROTOR COMPONENTE PARA BOMBA E REVESTIMENTO COMPONENTE PARA BOMBA - SÃO PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO/MANUTENÇÃO, COMPONENTES DE EQUIPAMENTOS MAIORES (BOMBAS DE ÁGUA/POLPA E REJEITO) SUBSTITUÍDAS PELO EXAURIMENTO NATURAL DOS PRODUTOS. NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTO INDIVIDUALIZADO E NEM EXERCEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO. O PRÓPRIO CC/MG JÁ SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DO FISCO, EM JULGAMENTO DE PTA DA PRÓPRIA AUTUADA, NA DECISÃO PROLATADA NO ACÓRDÃO 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68).

- TUBO CONDUÇÃO - ESTES TUBOS SERVEM PARA A MOVIMENTAÇÃO DE FLUIDOS DIVERSOS DENTRO DO PROCESSO TAIS COMO POLPA, LAMA E ÁGUA. NO CASO EM QUESTÃO OS CRÉDITOS GLOSADOS RELACIONADOS A ESTAS PARTES E PEÇAS, OCORRERAM EM FUNÇÃO DE TAL PRODUTO NÃO DESENVOLVER UMA ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO, NÃO EXERCENDO NENHUMA TRANSFORMAÇÃO NO PRODUTO (MINÉRIO). TAMBÉM JULGADO FAVORAVELMENTE AO FISCO NA DECISÃO PROLATADA NO ACÓRDÃO 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68) E 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 – PTA ESTE RELATIVO AO MESMO ESTABELECIMENTO.IMPUGNANTE - MINA DE TIMBOPEBA).

[...]

NÃO SE DISCORDA DA NECESSIDADE DO PRODUTO NO DESEMPENHO DAS CORREIAS, MAS NÃO É APENAS ISSO QUE SE LEVA EM CONSIDERAÇÃO PARA A CLASSIFICAÇÃO DOS MATERIAIS, POIS, VIA DE REGRA, TODAS AS AQUISIÇÕES DO ESTABELECIMENTO SÃO NECESSÁRIAS PARA A CONSECUÇÃO DOS OBJETIVOS SOCIAIS.

POR FIM, CONFORME DESTACOU O FISCO, CUMPRE REGISTRAR QUE OS AGLOMERANTES SÃO POLÍMEROS APLICADOS SOBRE O MINÉRIO DE FERRO, APÓS O CARREGAMENTO DOS VAGÕES, CUJA FUNÇÃO É EVITAR A DISPERSÃO DO MINÉRIO ATÉ O DESTINATÁRIO, ATUANDO, ASSIM, APÓS A FASE DE PRODUÇÃO...” (G.N.)

ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

“... SÃO OS SEGUINTE MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO DOS CRÉDITOS DO IMPOSTO, APÓS A REFORMULAÇÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO:

- ROLO TRANSPORTADOR DE CORREIA, ENCOSTO COMPONENTE, LÂMINA COMPONENTE, HIDROGÊNIO SÓDIO, PLACA COMPONENTE, CUNHA COMPONENTE, AGLOMERANTE, BUCHA COMPONENTE, REVESTIMENTO COMPONENTE, ROTOR COMPONENTE, ABANADEIRA COMPONENTE, LUVA COMPONENTE, ANEL COMPONENTE E PLACA COMPONENTE.

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OS MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, COMO DEFENDE A IMPUGNANTE, POR NÃO SE ENQUADRAREM NAS DEFINIÇÕES CONTIDAS NAS MENCIONADAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS NºS 01/86, 01/01 E 01/14.

[...]

QUANTO À LÂMINA COMPONENTE (LIMPEZA DA MANTA DA CORREIA TRANSPORTADORA), CONSTA DOS AUTOS QUE ELA TEM A FUNÇÃO DE LIMPAR A MANTA DA CORREIA. VERIFICA-SE QUE O DESGASTE DE TAL PEÇA OCORRE PELO CONTATO COM A MANTA, NÃO PELO CONTATO COM O MINÉRIO.

CONFORME CONSTA EM DIVERSAS DECISÕES DESTES CONSELHO TAL PEÇA CONSISTE EM UM “ACESSÓRIO DE LIMPEZA”, SENDO QUE A AÇÃO DAS LÂMINAS SOBRE A MANTA OCORRE NO “TRECHO VAZIO” APÓS O MINÉRIO SER DESCARREGADO, RETIRANDO DESTA O MATERIAL INDESEJÁVEL.

[...]

DESSA FORMA, COMO BEM MENCIONA A FISCALIZAÇÃO, A LÂMINA COMPONENTE NÃO SE CARACTERIZA COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, À LUZ DAS DISPOSIÇÕES DA IN Nº 01/86, UMA VEZ QUE NÃO DESENVOLVEM AÇÃO PARTICULARIZADA ESSENCIAL E ESPECÍFICA DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO.

ESSE ENTENDIMENTO É CORROBORADO PELA PERÍCIA TÉCNICA REALIZADA NOS AUTOS DOS PTAS NºS 01.000159423-23 E 01.000159959-58, CUJA CONCLUSÃO FOI ACATADA POR ESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFORME ACÓRDÃOS NºS 18.966/10/2ª E 20.782/12/1ª (3.918/12/CE).

[...]

NO QUE SE REFERE AOS ROTORES COMPONENTES E REVESTIMENTOS COMPONENTES (APLICADOS NA BOMBA DE POLPA/REJEITO – FUNÇÃO: SUÇÃO E RECALQUE E PROTEÇÃO CONTRA DESGASTE, RESPECTIVAMENTE), REGISTRA-SE QUE TAIS ITENS SÃO PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO/MANUTENÇÃO, COMPONENTES DE EQUIPAMENTOS MAIORES (BOMBAS DE ÁGUA/POLPA E REJEITO) SUBSTITUÍDAS PELO EXAURIMENTO NATURAL DOS PRODUTOS. NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTO INDIVIDUALIZADO E NEM EXERCEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO. ESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES JÁ SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO, EM JULGAMENTO DE PTA DA PRÓPRIA AUTUADA, CONFORME DECISÃO PROLATADA NO ACÓRDÃO Nº 3.901/12/CE (PTA Nº 01.000161532.68).

TAMBÉM NÃO PERMITEM O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO O HIDROGÊNIO DE SÓDIO E OS AGLOMERANTES:

[...]

DESSA FORMA, AFIGURA-SE CORRETA A GLOSA DOS CRÉDITOS EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 70,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCISO III DO RICMS/02, QUE VEDA O APROVEITAMENTO DO IMPOSTO A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO SE TRATAR DE ENTRADA DE BENS DESTINADOS A USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.” (GRIFOU-SE).

ACÓRDÃO Nº 4.528/15/CE

“... MATERIAIS/PRODUTOS QUE DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO “MATERIAIS DE USO E CONSUMO””:

- “ELEMENTO RASPADOR”:

A CARACTERIZAÇÃO DO PRODUTO “ELEMENTO RASPADOR” COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO FOI MUITO BEM FUNDAMENTADA PELA FISCALIZAÇÃO EM SUA MANIFESTAÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

MANIFESTAÇÃO FISCAL (FLS. 622/624)

“... PRODUTOS:

- 1 - RASPADOR PARA CORREIA
- 2 - LÂMINA PARA RASPADOR
- 3 - LÂMINA COMPONENTE PARA LIMPEZA DE CORREIA TRANSPORTADORA
- 4 - ELEMENTO RASPADOR

• FUNÇÃO: TODOS ESTES QUATRO PRODUTOS TÊM COMO FUNÇÃO A LIMPEZA DA MANTA DA CORREIA TRANSPORTADORA.

• ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO: NÃO. SÃO MEROS ELEMENTOS COM A FUNÇÃO DE LIMPEZA DA MANTA, NÃO TENDO NENHUMA ATUAÇÃO NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO...” (G.N.)

Ressalte-se que a Recorrente, beneficiando-se da anistia concedida pelo Decreto nº 46.383/13, reconheceu a ilegitimidade de parte dos créditos apropriados e promoveu a quitação parcial das exigências relativas aos produtos listados na planilha acostada à fl. 2.077 (CD), mantendo, entretanto, a parcela dos créditos vinculada aos mesmo produtos, na proporção das exportações por ela realizadas no período, por entender que essa parcela do crédito deve ser mantida, independentemente de se tratar de materiais de uso e consumo.

A Recorrente manifestou a desistência de sua impugnação em relação aos produtos cujas exigências foram quitadas, na forma prevista no art. 2º, § 2º, inciso III, alínea “a” do Decreto nº 46.383/13.

Diante de todo exposto, conclui-se, como já afirmado, que os produtos objeto da presente atuação devem ser considerados materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento, excetuados aqueles classificados como intermediários, conforme constatado no âmbito da perícia realizada no estabelecimento atuado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco em relação a esses produtos, nos termos do art. 70, incisos III e XIII, do RICMS/02.

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

A irregularidade ora em análise refere-se ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de energia elétrica consumida fora do processo produtivo – processo de mineração (vide Anexos 4 e 4A – fls. 118/122 e 123 e ss. – meio físico; fl. 925 – meio eletrônico).

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

Antes de mais nada, convém recordar que a Constituição da República atribui à lei complementar, em matéria de ICMS, a competência para disciplinar o regime de compensação do imposto, consoante se depreende do dispositivo abaixo transcrito:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

Desse modo, em cumprimento do seu *mister* constitucional, e especificamente em se tratando da disciplina de aproveitamento de créditos de ICMS referentes à energia elétrica, dispunha o inciso II, alínea “b”, do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, na redação vigente à época em que foram aproveitados, pela Autuada, os referidos créditos:

Art. 33 (...)

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

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) quando consumida no processo de industrialização;

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

d) a partir de 1o de janeiro de 2011 nas demais hipóteses (redação dada pela Lei Complementar nº 122, de 2006);

(...) (Grifou-se).

No mesmo sentido estabeleciam a Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02.

O art. 66, inciso III do RICMS/02 c/c o § 4º do referido artigo, conforme redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores autuados, assim dispunha:

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:"

Efeitos de 1º/01/2007 a 31/12/2010:

"I - até 31 de dezembro de 2010:"

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

"a) que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

b) que for consumida no processo de industrialização;

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

(...) (Grifou-se).

Vê-se, portanto, que ressalvadas as hipóteses expressamente mencionadas, a Lei Complementar nº 87/96, como regra, não admite o aproveitamento de créditos relativos à energia elétrica, situação essa que, em virtude da edição da Lei Complementar nº 138, de 2010, persiste até os dias atuais.

Em outras palavras, não se tratando de estabelecimento que comercialize a própria energia, a Lei Complementar nº 87/96 estabelece uma premissa básica para que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seja admitido os créditos relativos a energia elétrica, qual seja, que esta seja consumida no processo de industrialização.

É importante assinalar, nesta oportunidade, que a legislação tributária do estado de Minas Gerais, de igual modo, também não autorizava o aproveitamento dos referidos créditos durante o período objeto do presente lançamento.

A propósito do tema, além das disposições constantes na Lei nº 6.763/75 e no Regulamento do ICMS, a matéria tem sido tratada, neste estado, no âmbito de Instruções Normativas editadas pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda.

Nesse sentido, a Instrução Normativa SUTRI nº 04, de 12 de novembro de 2013, dentre outras providências, cuidou de interpretar as regras acima mencionadas, atinentes à questão do aproveitamento de créditos decorrentes da utilização de energia elétrica, deixando consignado, de modo expresso, a vedação quanto ao aproveitamento destes créditos por parte de contribuintes que atuam no setor de extração mineral, bem assim nas atividades complementares à mineração, uma vez que não se enquadram no conceito de industrialização.

Confira-se:

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

Revoga a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 24 de setembro de 2013, e dispõe sobre o aproveitamento de crédito relativo a insumos aplicados nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de extração mineral e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais e sobre a incidência do ICMS no retorno de mercadorias após a realização dessas atividades complementares.

A SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo art. 231 do Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), e considerando que, tratando-se de mercadoria não industrializada, a base de cálculo do imposto na saída para estabelecimento de mesma titularidade localizado fora do Estado é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente, nos termos do inciso III, § 4º, art. 13 da Lei Complementar 87/96;

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

(...)

Art. 2º Nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Tal situação perdurou até o dia 21 de dezembro de 2013, data em que entrou em vigor a disposição contida no art. 6º da Lei nº 21.016, de 20 de dezembro do mesmo ano.

Referida norma alterou a Lei nº 6.763/75, acrescentando ao art. 29 o § 14 com a seguinte redação:

Art. 29.

(...)

§ 14 Fica assegurado o crédito de ICMS relativo à utilização de energia elétrica como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária. (Grifou-se).

Consoante se depreende da alteração veiculada pela novel legislação, aprovou ao legislador mineiro permitir o aproveitamento de créditos relativos à energia elétrica utilizada em atividades que não se caracterizam como industrialização, dentre as quais foi incluída a extração mineral.

Cuida-se, a toda evidência, de uma liberalidade encartada na legislação mineira, uma vez que, como visto acima, além de não haver qualquer determinação na Lei Complementar nº 87/96 que assegure ao contribuinte o direito a tal creditamento, o que nela está previsto é justamente o inverso, ou seja, uma vedação quanto ao aproveitamento dos referidos créditos.

Em face desta inovação legislativa foi editada, em 25 de junho de 2014, a Instrução Normativa SUTRI nº 01 que, dentre outras providências, explicitou a definição das etapas do processo produtivo relativo à atividade de extração mineral, para fins de fruição da permissão de aproveitamento dos mencionados créditos, e o fez nos seguintes termos:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 01, DE 25 DE JUNHO DE 2014 (MG de 26/06/2014)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA),
e

(...)

considerando que o art. 6º da Lei nº 21.016, de 20 de dezembro de 2013, inseriu o § 14 ao art. 29 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, determinando que "fica assegurado o crédito de ICMS relativo à utilização de energia elétrica como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária";

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

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

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

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

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

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

considerando, por fim, a necessidade de uniformizar procedimentos e orientar os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuintes, os servidores e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação da legislação tributária, RESOLVE:

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

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

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

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

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

Parágrafo único. A título exemplificativo, constituem processos ou tratamentos complementares à extração mineral (beneficiamento mineral ou não industrial) dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias:

I - fragmentação;

II - pulverização;

III - classificação;

IV - concentração;

V - separação magnética;

VI - flotação;

VII - homogeneização;

VIII - aglomeração ou aglutinação;

IX - briquetagem;

X - nodulação;

XI - sinterização;

XII - pelotização;

XIII - ativação;

XIV - coqueificação;

XV - desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtragem;

XVI - levigação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 3º Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem.

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

Art. 4º Considera-se como mercadoria industrializada:

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

II - aquela que cumulativamente:

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

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

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

I - a ustulação sulfatante e cloretante;

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

III - a calcinação:

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

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

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

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

Belo Horizonte, aos 25 de junho de 2014; 226º da Inconfidência Mineira e 193º da Independência do Brasil. (Grifou-se).

Considerando que, a teor das disposições contidas na Lei Complementar nº 87/96, o legislador mineiro não estava compelido a admitir tais créditos, o fez, como dito, por liberalidade. Em assim sendo, dúvida não pode haver quanto à prerrogativa, conferida a este mesmo legislador, de delimitar tal liberalidade como lhe aprouver.

Resulta evidenciado, portanto, que a admissão do aproveitamento de créditos de ICMS relativos à aquisição de energia elétrica por parte de estabelecimentos que operam no setor da extração mineral (vale dizer, por parte de estabelecimento que não comercializa a própria energia e tampouco a consome em processo industrial) encontra-se delimitada nos termos do disposto na Instrução Normativa SUTRI nº 01/14.

Isso posto, em que pese o fato de que a referida Instrução Normativa sobreveio somente em junho de 2014, há que se ressaltar a natureza interpretativa das suas disposições (*vide* art. 6º) e a consequente eficácia retroativa que daí resulta.

Cabe esclarecer ainda que, a par da retroatividade interpretativa acima mencionada e ampliando a liberalidade acima referida, a própria Lei nº 21.016/13 também determinou a convalidação do aproveitamento de créditos de ICMS relativos à utilização de energia elétrica na atividade de mineração, relativamente ao período anterior à sua edição.

Nesse sentido, reproduz-se abaixo a disposição contida no art. 22 da citada lei:

Art. 22. Ficam convalidados, até a data de publicação desta Lei, o aproveitamento e a transferência de créditos de ICMS relativos à utilização de energia elétrica como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária, nos termos previstos em regulamento. (Ver o Decreto nº 46.386/2013)

Parágrafo único. O disposto neste artigo:

I - implica a remissão dos créditos tributários, formalizados ou não, até a mesma data;

II - não autoriza a restituição ou compensação de importâncias eventualmente recolhidas;

III - fica condicionado:

a) à desistência de ações ou embargos à execução fiscal, nos autos judiciais respectivos, ou à desistência de impugnações, defesas e recursos apresentados no âmbito administrativo;

b) à desistência, pelo advogado do sujeito passivo, de cobrança ao Estado de eventuais honorários de sucumbência;

c) ao pagamento das custas e demais despesas processuais e de honorários advocatícios devidos ao Estado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Seguindo a lógica acima explicitada, 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:

ÁREAS, EQUIPAMENTOS E ATIVIDADES CUJOS CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA FORAM GLOSADOS

ÁREA/EQUIPAMENTO	COMPLEMENTO	DESCRIÇÃO/FUNÇÃO	CRÉDITOS GLOSADOS?
1. GADAS - OFICINAS INDUSTRIAIS	OFICINA DE MOTORES	MANUTENÇÃO MECÂNICA DE MOTORES	SIM
	ELETR. CENTRALIZADA	MANUTENÇÃO ELÉTRICA DE MOTORES	SIM
	OFICINA PNEUMÁTICA	MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS PNEUMÁTICOS	SIM
	SOLDA/TORNEARIA	TORNEARIA E SOLDA DE PEÇAS	SIM
	LAVAGEM QUÍMICA	LIMPEZA DE PEÇAS E SEPARAÇÃO DE ÁGUA E ÓLEO	SIM
	ROLOS E CALDERARIA	MANUTENÇÃO DE ROLOS, SOLDAS E REPAROS DE PEQUENAS PEÇAS	SIM
	TRATAMENTO TÉRMICO	TRATAMENTO TERMICO DE COMPONENTES	SIM
	USINAGEM/SOLDA	USINAGEM E SOLDA DE PEÇAS	SIM
2. GATNS - OFICINA DE CAMINHÕES	BORRACHARIA	BORRACHARIA DE CAMINHÕES FORA DE ESTRADA	SIM
	OFICINA CAMINHÕES	OFICINA DE MANUTENÇÃO DE CAMINHÕES FORA DE ESTRADA	SIM
	P. ABASTECIMENTO MINA	ABASTECIMENTO DE DIESEL	SIM
	LUBRIFICAÇÃO	LUBRIFICAÇÃO DE CAMINHÕES FORA DE ESTRADA	SIM
3. GAAMS/GAIBR - ESCRITÓRIO	CORPO DE BOMBEIROS	CORPO DE BOMBEIROS.	SIM
	RESTAURANTE	RESTAURANTE.	SIM
	ESCRITÓRIO	ESCRITÓRIO.	SIM
	VALER	ÁREA DE TREINAMENTO	SIM
	CEA	TREINAMENTO COM FOCO EM MEIO AMBIENTE	SIM
	P.ABAST. V.LEVES	POSTO DE ABASTECIMENTO DE COMBUSTÍVEIS.	SIM
	ALMOXARIFADO X1	ALMOXARIFADO.	SIM
	ALMOXARIFADO X3	ALMOXARIFADO.	SIM
4. GALBS - LABORATÓRIO QUÍMICO	LAB.ANÁLISES QUÍMICAS	LABORATÓRIO DE ANÁLISES QUÍMICAS.	SIM
6. GAINS - INFRAESTRUTURA DA MINA	ÁGUA E AR	MANUTENSÃO DE BOMBAS, COMPRESSORES, INVERSORES	SIM
	BOMBEAMENTO DE ÁGUA MINA	BOMBAS DE ÁGUA DE LENÇOL FREÁTICO	SIM
	ETA	ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ÁGUA	SIM
	ETA	ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ESGOTO	SIM
	FABRICA EXPLOSIVOS	FABRICA EXPLOSIVOS PARA DETONAÇÃO NA MINA	SIM
	BOMBEAMENTO_2 DE MINA	BOMBAS DE ÁGUA DE LENÇOL FREÁTICO	SIM
	BOMBEAMENTO_3 DE MINA	BOMBAS DE ÁGUA DE LENÇOL FREÁTICO	SIM
	BOMBEAMENTO_1 DE ÁGUA MINA	BOMBAS DE ÁGUA DE LENÇOL FREÁTICO	SIM
	BOMBEAMENTO ÁGUA DA MINA CA	BOMBAS DE ÁGUA DE LENÇOL FREÁTICO	SIM
7. GAWAS/GAOMF - UCT (UNIDADE DE CARACTERIZAÇÃO TECNOLÓGICA)	UCT	GALPÃO DE TESTEMUNHO DE MINÉRIOS EMBARGADOS PARA VENDA	SIM
8. GAIAS - USINA CONCEIÇÃO	ÁGUA NOVA DA Balsa	BOMBEAMENTO DE ÁGUA NOVA PARA USINA DE BENEFICIAMENTO.	SIM
	SISTEMA REJEITO CB2	BOMBEAMENTO DE REJEITO (LAMA).	SIM
	CARREGAMENTO	ALIMENTA CORREIAS TRANSPORTADORAS PARA CARREGAMENTO DE MINÉRIO E EMBARQUE NOS VAGÕES.	SIM
	BOMBEAMENTO RIO DE PEIXE	BOMBEAMENTO DE ÁGUA NOVA PARA USINA DE BENEFICIAMENTO.	SIM
8. GAIAS - USINA CONCEIÇÃO	USINA CONCENTRAÇÃO I	EQUIPAMENTOS AUXILIARES DA USINA DE BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO, ALIMENTADAS PELO QD6944.01 MOTORES DE PEQUENO PORTE, MOVIMENTAÇÃO DE CARGA, PONTES ROLANTES, MÁQUINAS DE SOLDA, AR COMPRIMIDO E ILUMINAÇÃO.	SIM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ÁREAS, EQUIPAMENTOS E ATIVIDADES CUJOS CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA FORAM GLOSADOS

ÁREA/EQUIPAMENTO	COMPLEMENTO	DESCRIÇÃO/FUNÇÃO	CRÉDITOS GLOSADOS?
8. GAIAS - USINA CONCEIÇÃO	REJEITO CB1	BOMBEAMENTO DE LAMA	SIM
	USINA CONCENTRAÇÃO II	EQUIPAMENTOS AUXILIARES DA USINA DE BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO, ALIMENTADAS PELO QD6944.02 MOTORES DE PEQUENO PORTE, MOVIMENTAÇÃO DE CARGA, PONTES ROLANTES, MÁQUINAS DE SOLDA, AR COMPRIMIDO E ILUMINAÇÃO.	SIM
	USINA CONCENTRAÇÃO I	EQUIPAMENTOS AUXILIARES DA USINA DE BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO, ALIMENTADAS PELO QD6944.01 MOTORES DE PEQUENO PORTE, MOVIMENTAÇÃO DE CARGA, PONTES ROLANTES, MÁQUINAS DE SOLDA, AR COMPRIMIDO E ILUMINAÇÃO.	SIM
9. GABIR/GAXIR - ALMOXARIFADO	GESTÃO DE ARMAZÉNS MG2 CA	ALMOXARIFADO CAUÊ	SIM
	GESTÃO DE ARMAZÉNS MG2 X3	ALMOXARIFADO DESCARTE	SIM
	GESTÃO DE ARMAZÉNS MG2 CE	ALMOXARIFADO CONCEIÇÃO	SIM
	ALMOXARIFADO X1	ALMOXARIFADO CAUÊ	SIM
	ALMOXARIFADO X3	ALMOXARIFADO CAUÊ	SIM
10. GATPS - OFICINA DE TERRAPLANAGEM	OFICINA GUINDASTE	MANUTENÇÃO DE GUINDASTES	SIM
	POSTO ABASTECIMENTO MINA	ABASTECIMENTO DE CAMINHÕES FORA DE ESTRADA CONCEIÇÃO	SIM
	EQUIPAMENTOS MÓVEIS	MANUTENÇÃO DE TRATORES, PERFURATRIZES, TROLLERS	SIM
	MANUT. PA MECANICA	MANUTENÇÃO DE PÁS CARREGADEIRAS	SIM
10. GATPS - OFICINA DE TERRAPLANAGEM	MECÂNICA DE CAMPO	MANUTENÇÃO DE CAMINHONETES E CAMINHÕES DE PEQUENO PORTE	SIM
	LUBRIFICAÇÃO	LUBRIFICAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE TERRAPLANAGEM	SIM
	E.AUX.TERRAPLANAGEM	MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS AUXILIARES DE TERRAPLANAGEM	SIM
	OFICINA VEICULOS LEVES	MANUTENÇÃO DE CARROS DE PEQUENO PORTE	SIM
12. GAFAS - USINA CAUÊ	VULCANIZAÇÃO	OFICINA DE VULCANIZAÇÃO DE CORREIAS TRANSPORTADORAS DE MINÉRIO.	SIM
	POSTO ABAST.VEÍC.LEVES	POSTO DE ABASTECIMENTO DE COMBUSTÍVEL DOS VEÍCULOS LEVES.	SIM
	REJEITO CB3	BOMBEAMENTO DE REJEITO (LAMA).	SIM
	PROJETO CALHA	BOMBEAMENTO DE ÁGUA DE LENÇOL FREÁTICO.	SIM
12. GAFAS - USINA CAUÊ	CAPTAÇÃO CB1/CB2	CASA DE BOMBAS 1 E 2 - ALIMENTA BOMBAS DE ÁGUA PARA CAPITAÇÃO DE ÁGUA NOVA DA BARRAGEM PARA USINA CAUÊ.	SIM
	PLANTA OURO	ALIMENTAÇÃO DA PLANTA DE BENEFICIAMENTO DE OURO (PARADA)	SIM
	CARREGAMENTO NBCA/NBCC	TRANSPORTE DE MINÉRIO TIPO NBCC E NBCA PARA EMBARQUE EM VAGÕES	SIM
	CARREGAMENTO SILO RAMSEY	CARREGAMENTO DO SILO DE EMBARQUE DE VAGÕES.	SIM
12. GAFAS - USINA CAUÊ	REJEITO CAVA	BOMBEAMENTO REJEITO (LAMA) PARA CAVA DO CAUÊ.	SIM
	CAVA MINA DO CAUE	BOMBEAMENTO REJEITO (LAMA) PARA CAVA DO CAUÊ.	SIM
	BARRAGEM SANTANA	BOMBEAMENTO DE ÁGUA NOVA PARA USINA DE BENEFICIAMENTO.	SIM
	ILUMINAÇÃO WP	ILUMINAÇÃO DO AMBIENTE DE WASH PLANT	SIM
12. GAFAS - USINA CAUÊ	ILUMINAÇÃO PENEIRAMENTO CLASS	ILUMINAÇÃO DO PENEIRAMENTO	SIM
	GALERIA PRETA	ALIMENTA BOMBAS PARA ELIMINAÇÃO DE REJEITO (LAMA) DA USINA CAUÊ	SIM
	ILUMINAÇÃO PENEIRAMENTO_CLASS	ILUMINAÇÃO DO PENEIRAMENTO	SIM
	PROJETO LAMA WP	REJEITO MINÉRIO DE FERRO	SIM
12. GAFAS - USINA CAUÊ	ASPERÇÃO	ALIMENTAÇÃO DE BOMBEAMENTO DE LÍQUIDO ASPERGIDO NOS VAGÕES	SIM
	NEBULIZAÇÃO	ALIMENTAÇÃO DE BOMBEAMENTO DE LÍQUIDO ASPERGIDO NAS PILHAS PUMÃO DE MINÉRIO - PÁTIO DE PRODUTOS DA USINA	SIM
	POÇOS USINA	POÇOS DE BOMBEAMENTO DE ÁGUA PARA A USINA CAUÊ	SIM
13. GAPMG/GASEG - ESTAÇÃO JOÃO PAULO	ESTAÇÃO JOÃO PAULO	ESTAÇÃO DE EMBARQUE DE MINÉRIO PARA VAGÕES DA FERROVIA	SIM

Por outro lado, o Fisco manteve os créditos relativos à energia elétrica consumida em áreas, equipamentos e atividades estritamente vinculadas às fases do processo produtivo mineral (energia consumida na extração, na movimentação interna e no beneficiamento do minério).

A ora Recorrente alega que *“no início do processo de beneficiamento, ao ingressar nos britadores, o minério é lavado e umidificado, seja para retirar impurezas do produto, seja para formar a polpa do minério, viabilizando que ele seja conduzido através de tubos para o restante do processo”*.

Destaca que *“esta atividade, nitidamente pertencente à fase de beneficiamento do minério, somente é possível mediante o bombeamento de água oriunda das represas que circundam a mina, através de estações de bombeamento que se utilizam de energia elétrica”*.

Sustenta que, *“se a lavagem e formação da polpa do minério fazem parte do processo de beneficiamento, é evidente que a energia elétrica consumida pelas bombas respectivas, que injetam a água e retiram o excesso, para posterior reaproveitamento, deve ensejar direito a crédito do ICMS, pois não se trata de equipamentos alheios à atividade principal, com o faz parecer o Fisco em seus Anexos de nº 4, ao relacionar o item de Bombeamento de Água/Bombeamento de Mina, bem como os setores das Usinas Cauê e Conceição com essa mesma descrição (Água Nova da Balsa, Bombeamento Rio de Peixe), como objeto de glosa de créditos”*.

Pondera que, *“não bastasse, outros setores indicados no referido Anexo 4 também fazem parte do processo de mineração, mas, mesmo assim, o crédito derivado do respectivo consumo de energia elétrica foi glosado”*.

Cita *“o caso dos equipamentos identificados no referido Anexo como Carregamento e outros inseridos nas Usinas Cauê e Conceição destinados à movimentação da carga, que, inequivocamente, atuam no que se reputa fase de movimentação de minério”*.

Afirma que, *“tanto o bombeamento de água quanto o trabalho dos equipamentos de carregamento e movimentação fazem parte do processo de mineração, antes da efetiva estocagem”*.

Na mesma linha, a ora Recorrente defende o seu entendimento de que a energia despendida na iluminação dos setores de concentração e tratamento térmico de componentes, *“não pode ter o respectivo crédito estornado, pois a iluminação das instalações é, evidentemente, essencial ao cumprimento destas etapas do beneficiamento, que não podem ser realizadas às escuras, sobretudo por questões de segurança”*.

A seu ver, *“não há confundir a iluminação dessas áreas com aquela presente em escritórios administrativos e instalações gerais, pois estas, ao contrário daquelas, não se relacionam com a produção, propriamente dita”*.

Conclui, nesses termos, que são legítimos os créditos por ela apropriados, relativos à energia elétrica consumida nas áreas por ela identificadas.

No entanto, ao contrário das alegações da Recorrente, a glosa dos créditos se limitou, como já esclarecido nos quadros ilustrativos acima, às áreas e atividades que não integram o processo produtivo mineral propriamente dito (extração, movimentação interna e beneficiamento do minério).

Ressalte-se que não se discute a essencialidade da água no processo produtivo do estabelecimento autuado. A questão que se discute é eminentemente de direito, ou seja, se a energia elétrica consumida nos sistemas de captação, bombeamento, circulação e tratamento de água, bem como na iluminação das instalações industriais geram ou não direito a créditos do ICMS, nos termos da legislação que rege a matéria.

Destaque-se, nesse sentido, que não houve estorno de créditos de energia elétrica consumida no bombeamento da polpa do minério, que tem a água como parte integrante. Esta questão foi muito bem esclarecida pelo Fisco em sua manifestação, nos seguintes termos (fls. 1.126/1.127):

“... - Bombeamento de água/bombeamento de mina/bombeamento Rio do Peixe: deve-se observar, inicialmente, que não foi glosado o crédito referente a energia elétrica consumida no bombeamento da polpa de minério de ferro. O estorno de créditos se refere às bombas de água utilizadas na estação de tratamento que transportam a água utilizada para as barragens de tratamento e seu posterior retorno ao processo produtivo. Aliás, referidas bombas se prestam também para a condução de água para reservatórios em partes mais elevadas, para uso geral da planta, lavagem de instalações e equipamentos e onde são abastecidos os caminhões pipa que irão molhar as vias. Toda água utilizada no processo de beneficiamento de minério de ferro é recuperada e tratada com o auxílio dessas bombas. Trata-se de processo marginal ao beneficiamento do minério de ferro. Em visita ao estabelecimento, verificamos que o bombeamento de água das barragens é feito para um reservatório. Somente em etapa posterior, a água estocada no reservatório é bombeada para a linha de produção...”

Assim, independentemente da importância, da relevância ou da essencialidade do sistema de captação, bombeamento, tratamento ou da própria água, o que se deve observar é o fato de que não ocorre nenhum tipo de movimentação interna ou beneficiamento do minério nessas fases.

Assim, não gera direito a créditos do ICMS a energia elétrica consumida nas “Bombas de Água de Lençol Freático”, na “Estação de Tratamento de Água e de Esgoto”, no “Bombeamento de Água Nova para Usina de Beneficiamento”, no “Bombeamento de Rejeito/Lama”, na “Casa de Bombas 1 e 2 – Alimenta Bombas de Água para Captação de Água Nova da Barragem para Usina Cauê”, no “Bombeamento Rejeito/Lama para Cava do Cauê”, na “Alimentação de Bombeamento de Líquido Aspergido nos Vagões”, etc.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sob a ótica da IN SLT nº 01/01, a captação, o bombeamento, o tratamento de água e a disposição de rejeitos não se confundem com as fases de extração, movimentação interna, estocagem ou beneficiamento do minério, que compõem o processo produtivo das empresas mineradoras.

Ressalte-se que este E. Conselho, por meio do Acórdão nº 4.554/16/CE, dentre outros, aprovou o estorno de créditos de energia elétrica consumida nos sistemas de captação e recirculação de água e em áreas marginais à de produção, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 4.554/16/CE

“...ITEM 1.2 DO AUTO DE INFRAÇÃO: DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS À ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA FORA DO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO PRIMÁRIO:

A EXIGÊNCIA FISCAL ENCONTRA-SE DEMONSTRADA NOS “ANEXOS 2 E 2A” (FLS. 29/43). NO “ANEXO 2” (FLS. 30) A FISCALIZAÇÃO RELACIONA TODA A ENERGIA ELÉTRICA ADQUIRIDA NO PERÍODO, ENQUANTO NAS PLANILHAS DE FLS. 31/43 IDENTIFICA O CONSUMO POR ÁREA, CONFORME INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA AUTUADA E A RESPECTIVA PROPORÇÃO EM RELAÇÃO AO CONSUMO TOTAL DE ENERGIA ELÉTRICA.

QUANDO O CONSUMO DA ENERGIA ELÉTRICA SE DEU EM ÁREA VINCULADA AO PROCESSO PRODUTIVO, A FISCALIZAÇÃO MANTEVE A PARCELA DE CRÉDITO CORRESPONDENTE, COM A INDICAÇÃO NA COLUNA “GLOSA”, DA EXPRESSÃO “NÃO”, REGISTRANDO “SIM” PARA AS ÁREAS CUJO CONSUMO NÃO AUTORIZA A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO DE ICMS.

O ESTORNO DE CRÉDITO OCORREU PARA A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NAS SEGUINTEs ÁREAS: BOMBEAMENTO DE CAVA DE MINA (BOMBEAMENTO DE ÁGUA), BOMBEAMENTO DE REJEITO, USO GERAL (ADMINISTRATIVO, VESTIÁRIOS E UNIDADES DE SAÚDE), RESTAURANTE-ALIMENTAÇÃO, OFICINA DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MÓVEIS, LABORATÓRIO FÍSICO QUÍMICO DE MINÉRIOS E SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE ÁGUA RECUPERADA (ÁGUA DE CIRCULAÇÃO DENTRO DA USINA).

[...]

A ALEGAÇÃO DA RECORRENTE DE QUE A ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA PARA CAPTAÇÃO E RECUPERAÇÃO DA ÁGUA (ITEM CAPTAÇÃO E SISTEMA DE BOMBEAMENTO DE ÁGUA RECUPERADA DO ANEXO 2A) FAZ PARTE DIRETA DO PROCESSO PRODUTIVO, NÃO PROCEDE.

[...]

A FISCALIZAÇÃO EXPLICOU, QUANDO DE SUA MANIFESTAÇÃO, QUE NÃO FOI GLOSADO O CRÉDITO DO IMPOSTO REFERENTE À ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO BOMBEAMENTO DA POLPA DE MINÉRIO DE FERRO. O ESTORNO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO REFERE-SE ÀS BOMBAS DE ÁGUA UTILIZADAS NA ESTAÇÃO DE TRATAMENTO QUE TRANSPORTAM A ÁGUA UTILIZADA PARA AS

BARRAGENS DE TRATAMENTO E SEU POSTERIOR RETORNO AO PROCESSO PRODUTIVO (ÁGUA RECUPERADA). ALIÁS, REFERIDAS BOMBAS SE PRESTAM, TAMBÉM, PARA A CONDUÇÃO DE ÁGUA PARA RESERVATÓRIOS EM PARTES MAIS ELEVADAS, PARA USO GERAL DA PLANTA, LAVAGEM DE INSTALAÇÕES E EQUIPAMENTOS E ONDE SÃO ABASTECIDOS OS CAMINHÕES PIPA QUE IRÃO MOLHAR AS VIAS. TODA ÁGUA UTILIZADA NO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO É RECUPERADA E TRATADA COM O AUXÍLIO DESSAS BOMBAS. TRATA-SE DE PROCESSO MARGINAL AO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO DE FERRO.

EM RELAÇÃO AO CONSUMO DE ENERGIA DOS PRÉDIOS OPERACIONAIS E NA ATIVIDADE DE MANUTENÇÃO, É EVIDENTE QUE A ILUMINAÇÃO DAS INSTALAÇÕES É ESSENCIAL, INCLUSIVE POR QUESTÕES DE SEGURANÇA. ENTRETANTO, SOMENTE É PERMITIDO O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO IMPOSTO REFERENTE À ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA, ESPECIFICAMENTE, COMO INSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. ESCLARECEU, A FISCALIZAÇÃO, QUE NÃO HOUVE ESTORNO DE CRÉDITO DE ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA NOS EQUIPAMENTOS DESSAS INSTALAÇÕES, TAIS COMO: BRITADORES, STACKER, PENEIRAS E EQUIPAMENTOS DA USINA DE TRATAMENTO, CONFORME ANEXO 2-A.

O MESMO RACIOCÍNIO DEVE SER UTILIZADO PARA OS LABORATÓRIOS, OU SEJA, TRATA-SE DE ATIVIDADE MARGINAL AO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO.

POR MEIO DO ANEXO 2A PODE-SE CONSTATAR QUE A ENERGIA ELÉTRICA GLOSADA DIZ RESPEITO A SETORES MARGINAIS À PRODUÇÃO DO MINÉRIO: CAPTAÇÃO DE ÁGUA, ESCRITÓRIO, RESTAURANTE, OFICINAS, LABORATÓRIO E ÁGUA RECUPERADA.

ESSE ENTENDIMENTO FOI TOTALMENTE CORROBORADO EM RECENTES JULGAMENTOS DESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES, POR EXEMPLO, EM RELAÇÃO AO PTA Nº 01.000172472.23, ACÓRDÃO Nº 4.278/14/CE, DE MESMA SUJEIÇÃO PASSIVA DOS PRESENTES AUTOS.

[...]

VERIFICA-SE QUE, DE FATO, AS ÁREAS DE CONSUMO APONTADAS SÃO ALHEIAS AO PROCESSO PRODUTIVO, COMO AS OFICINAS DE CAMINHÕES, POR EXEMPLO, OU SE CONSTITUEM EM ÁREAS MARGINAIS, COMO AS ESTAÇÕES DE BOMBEAMENTO, O QUE, VIA DE REGRA, NÃO AUTORIZA A UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DIVERSOS.

[...]

DESSA FORMA, MOSTRA-SE CORRETO O ESTORNO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO REALIZADO PELA FISCALIZAÇÃO..." (GRIFOU-SE).

Conclui-se, portanto, que a energia elétrica consumida nas referidas atividades não gera direito a créditos do ICMS, seja pela ótica da IN SLT nº 01/01, seja

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, também não gera direito a créditos do ICMS a energia elétrica consumida em: “Almoxarifados”, “Escritórios”, “Restaurantes”, “Laboratórios”, instalações de “Bombeiros”, “Áreas de Treinamento”, “Oficinas”, “Manutenções Diversas”, “Limpeza de Peças”, “Tratamento Térmico de Componentes”, “Usinagem e Solda de Peças”, “Borracharia de Caminhões”, “Abastecimento de Combustíveis”, “Serviços de Lubrificação”, “Galpão de Testemunho de Minérios Embarcados para Venda”, “Movimentação de Carga, Pontes Rolantes, Máquinas de Solda, Ar Comprimido”, etc., uma vez que não integram as fases de extração, movimentação interna ou beneficiamento do minério, nos termos da IN SLT nº 01/01.

Da mesma forma, a energia elétrica consumida no carregamento de vagões, no carregamento do silo de embarque de vagões e na alimentação de bombeamento de líquido aspergido no silo de embarque de vagões, também não gera direito a créditos do ICMS, pois se trata de fase posterior ao processo produtivo, que não se confunde com a movimentação interna do minério, desde o local de extração até o de beneficiamento ou estocagem do minério, e sim de retirada do produto do local de estocagem para o transporte externo e destino final.

Destaque-se que não houve estorno de créditos relativos aos explosivos propriamente ditos, utilizados no processo de extração do minério, mas somente da energia elétrica consumida no local onde são produzidos os explosivos, para consumo próprio, local que não integra a linha principal do processo produtivo das empresas de mineração (extração, movimentação interna ou beneficiamento do minério).

Não há que se falar, também, em créditos de ICMS relativos à “Planta Ouro”, pois esta encontra-se com suas atividades paralisadas.

Assim, como já afirmado, a energia consumida nas áreas e atividades supracitadas não gera direito a créditos do imposto, nos termos previstos na IN SLT nº 01/01 c/c art. 33, II, “b” da Lei Complementar nº 87/96.

O entendimento acima exposto é ratificado pelas informações descritas no Anexo 4 do Laudo Pericial (fls. 2.014/2.023), onde todas as áreas acima indicadas foram consideradas como linhas marginais à de produção (marginais à extração, à movimentação interna e ao beneficiamento do minério).

As conclusões do I. Perito sobre a matéria foram resumidas na resposta ao quesito nº 2 do CC/MG, nos seguintes termos:

Quesito nº 2 do CC/MG:

Quanto a irregularidade do item 1.2, relativamente à energia elétrica consumida no estabelecimento, esclarecer se foi glosado o crédito relacionado àquela utilizada no processo produtivo do estabelecimento ou se refere ao consumo verificado nas linhas marginais e/ou alheias (fls. 118/382);

Resposta do Perito:

“A irregularidade 1.2 do relatório do PTA 01.000170104.36 refere-se ao creditamento indevido de energia elétrica aplicada em locais enquadrados pelo fisco como linhas marginais do estabelecimento.

Como resultado do exame pericial segue a planilha intitulada, “Análise do Consumo de Energia Elétrica segundo o local de Aplicação: (1) Linha Produção, (2) Linha Marginal ou Alheia” em que foram analisadas as diversas áreas listadas no Anexo nº 4 do trabalho fiscal, tendo sido classificadas como alheias as seguintes áreas industriais cuja energia elétrica nelas consumida teve o crédito de ICMS glosado: oficinas industriais; oficina de manutenção de: caminhões fora de estrada, guindaste, pás carregadeiras, tratores, perfuratrizes, caminhonetes e caminhões de pequeno porte, laboratório químico, infraestrutura de mina: bombeamento de água mina para reservatórios da mina (captação d’água de diversos pontos: lençol freático, rio do peixe etc.), estação de tratamento de água, estação de tratamento de esgoto; (unidade de caracterização tecnológica); bombeamento de rejeito (lama); carregamento de vagões, equipamentos instalações auxiliares da usina de beneficiamento de minério de ferro, tais como: movimentação de carga, pontes rolantes, máquinas de solda, ar comprimido e iluminação, almoxarifado Cauê, almoxarifado conceição, abastecimento de caminhões fora de estrada, posto de abastecimento de combustível dos veículos leves; alimentação da planta de beneficiamento de ouro (paralisada) bombeamento rejeito (lama) para cava do Cauê, estação de embarque de minério para vagões da ferrovia.

A glosa de crédito da energia elétrica consumida nas diversas áreas e equipamentos autuados foi efetuada segundo as disposições contidas nas IN 01/86 bem como na IN 01/2001. Estas áreas do estabelecimento foram consideradas linhas marginais.” (Grifos Originais)

Passa-se, agora, à análise sobre a possibilidade ou não do aproveitamento de créditos do imposto vinculados à energia elétrica consumida, exclusivamente, na

iluminação do parque fabril, ainda que em áreas integrantes da linha central de produção.

Em sua obra ICMS Didático, o Dr. Célio Lopes Kalume, Advogado Geral do Estado de Minas Gerais, ao analisar a expressão “consumo em processo de industrialização”, assim se posiciona:

“10.10.6 O consumo em processo de industrialização”

A expressão ‘consumo em processo de industrialização’ se refere à categoria produtos intermediários (e, obviamente, à própria matéria-prima) e não ao gênero uso e consumo.

Por quê? Primeiramente, como ressaltado, a expressão jamais é utilizada para demarcar a abrangência do crédito (não aparece, por exemplo, no caput do art. 20). Em segundo lugar, a lei complementar, ao se referir à energia elétrica (art. 333, II, “c”), claramente demonstrou que não havia, a pretexto de tratar de ‘consumo em processo de industrialização’, autorizado o aproveitamento de créditos do gênero uso e consumo, mesmo nas exportações.

No Convênio 66/88 (muito antes dos créditos do uso e consumo), já se permitia o crédito das mercadorias que, utilizadas no processo industrial, ‘sejam nele consumidos’ (art. 33, III). A leitura do art. 34 do mesmo Convênio não deixa qualquer dúvida que apenas se incluíam no universo dos bens consumidos no processo industrial a matéria-prima e os produtos intermediários.

Em suma, há anos a expressão ‘consumo em processo de industrialização’ é empregada para designar matéria-prima e produto intermediário, nada tendo a ver com uso e consumo.

10.10.7 Uma breve consulta ao guardião da lei federal

Em pelo menos duas oportunidades, o Superior Tribunal de Justiça (cuja missão precípua é interpretar a lei federal) já tratou do tema.

No Mandado de Segurança nº 19.521, a relatora Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto (omissão e destaques nossos):

A LC 102/2000, ao introduzir alterações na LC 87/96, estabeleceu as restrições seguintes:

[...]

b) em relação à energia elétrica, o aproveitamento do ICMS dava-se quando a energia fosse utilizada no processo de industrialização, visto que tal restrição já estava explicitada antes da LC 87/96,

pelo Convênio 66/88, art. 31. Não houve alteração substancial restritiva para o consumidor com a nova redação dada ao art. 33 da referida lei complementar. O novo dispositivo apenas deixou mais explicitadas as hipóteses, ou seja:

1) quando fosse objeto de operação de saída a própria energia elétrica, o que não se aplica à espécie em julgamento;

2) igual à hipótese antecedente, ou seja, quando fosse consumida no processo de industrialização. Apenas houve mudança de nomenclatura, pois o legislador, no inciso III do art. 31 do Convênio 66/88, usou a expressão 'UTILIZADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL';

[...]

Como se percebe, a Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto que a expressão consumida no processo de industrialização (do art. 33, II, "b" da Lei Complementar) equivale a utilizados no processo industrial (art. 31, III do Convênio 66/88). Logo, com base em tais expressões, não é possível conceder pela lei complementar crédito que não era concedido pelo convênio."

KALUME – Célio Lopes – ICMS Didático – Editora Del Rey Ltda. – 2011 – fls. 398/400)

Vê-se, portanto, que a expressão "consumida no processo de industrialização" a que faz menção a Lei Complementar nº 87/96 (e alterações posteriores), bem como pelo art. 66, inciso III, § 4º, inciso I, alínea "b" do RICMS/02 deve ser entendida como utilizada no processo industrial.

Assim, no caso dos autos, somente gera direito a créditos de ICMS a entrada de energia elétrica utilizada no manuseio da matéria-prima (minério) na linha central de produção e nos processos de britagem, peneiramento, etc., ou seja, somente nos casos em que a energia elétrica seja utilizada como insumo energético de máquinas e equipamentos que participem diretamente do processo de obtenção do produto final.

Por consequência, não gera direito a crédito a energia elétrica consumida, exclusivamente, para fins de iluminação do estabelecimento, ainda que a iluminação ocorra em setores/áreas que integrem a linha central de produção.

Corroborar esse entendimento o Acórdão nº 18.966/10/2ª, abaixo reproduzido:

ACÓRDÃO Nº 18.966/10/2ª

"A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, DURANTE O PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE SETEMBRO DE 2003 A JULHO DE 2005, APURADO MEDIANTE CONFERÊNCIA DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS, LIVROS FISCAIS, NOTAS FISCAIS DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ENTRADAS, MEMÓRIAS DE CÁLCULO FORNECIDAS PELO AUTUADO E POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA, TENDO EM VISTA A PRÁTICA DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES:

[...]

4 (ITEM 1.4 DO AI) - APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO SOBRE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CONFORME DISCRIMINADO NO ANEXO 6.

[...]

QUESITO 6 (FLS. 514) – RELATIVAMENTE À ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO, INFORMAR SE FOI GLOSADA AQUELA UTILIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO DO ESTABELECIMENTO OU SE REFERE AO CONSUMO VERIFICADO NAS LINHAS MARGINAIS E/OU ALHEIAS TAIS COMO: ILUMINAÇÃO GERAL DA PLANTA; BOMBEAMENTO DE REJEITO E TRATAMENTO DE ÁGUA; ILUMINAÇÃO DO PÁTIO DA ESTOCAGEM DE MINÉRIO PARA O CARREGAMENTO DE VAGÕES.

RESPOSTA: INFORMA QUE, EM 2003, A INSTALAÇÃO DE 'BOMBEAMENTO E DECANTAÇÃO DE LAMA' ALIMENTAVA OS CIRCUITOS DE BOMBEAMENTO DE MINÉRIO PARA AS BACIAS DE DECANTAÇÃO E TAMBÉM ALIMENTAVA AS BOMBAS DE REJEITO PARA A BARRAGEM. EM 2004, A ENERGIA ELÉTRICA DAS INSTALAÇÕES 'PSM' – PENEIRAMENTO DE MINÉRIO A SECO E 'ITMS JGD' – INSTALAÇÃO DE TRATAMENTO DE MINÉRIO A SECO – JANGADA FOI CONSUMIDA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NAS DEMAIS INSTALAÇÕES, TANTO EM 2003 COMO EM 2004, A ENERGIA ELÉTRICA FOI CONSUMIDA EM CARGAS QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

[...]

IRREGULARIDADE 4 (ITEM 1.4 DO AUTO INFRAÇÃO):

TRATA ESSA IRREGULARIDADE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO SOBRE A AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CONFORME DISCRIMINADO NO ANEXO 6 (FLS. 68/76).

DENOTA-SE QUE O ESTORNO DO CRÉDITO DA ENERGIA ELÉTRICA TAMBÉM FOI FEITO DE FORMA PROPORCIONAL AOS DIVERSOS SETORES DO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA, CONFORME ESCLARECE AS PLANILHAS DE FLS. 70/75, CUJA PERCENTUAL DE UTILIZAÇÃO DA ENERGIA FOI FORNECIDO POR ELA, CONFORME INFORMADO NAS FLS. 214/232 DOS AUTOS.

NA IMPUGNAÇÃO, A AUTUADA ALEGA QUE O FISCO GLOSOU O CRÉDITO DO ICMS RELATIVO À ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA EM SETORES TÍPICOS DA MINERAÇÃO, TAIS COMO USINA PRINCIPAL, INSTALAÇÃO DE TRATAMENTO DE MINÉRIO, CARREGADOR DE VAGÕES, BRITAGEM E PELOTIZAÇÃO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPORTANTE SALIENTAR QUE OS AGENTES FISCAIS FORMULARAM O QUESITO Nº 6 QUANTO A ESSA QUESTÃO, COM CONCLUSÃO DO PERITO NOS SEGUINTE TERMOS: “EM 2003, A INSTALAÇÃO DE “BOMBEAMENTO E DECANTAÇÃO DE LAMA” ALIMENTAVA OS CIRCUITOS DE BOMBEAMENTO DE MINÉRIO PARA AS BACIAS DE DECANTAÇÃO E TAMBÉM ALIMENTAVA AS BOMBAS DE REJEITO PARA A BARRAGEM. EM 2004, A ENERGIA ELÉTRICA DAS INSTALAÇÕES “PSM” – PENEIRAMENTO DE MINÉRIO A SECO E “ITMS JGD” – INSTALAÇÃO DE TRATAMENTO DE MINÉRIO A SECO – JANGADA FOI CONSUMIDA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NAS DEMAIS INSTALAÇÕES, TANTO EM 2003 COMO EM 2004, A ENERGIA ELÉTRICA FOI CONSUMIDA EM CARGAS QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.”

INFORMA, AINDA, O PERITO, QUE TODAS AS INFORMAÇÕES ENCONTRAM-SE NOS ANEXOS IIIA E IIIB DO RELATÓRIO.

ANALISANDO AS PLANILHAS E O RELATÓRIO DO PERITO, NÃO ASSISTE RAZÃO À IMPUGNANTE. NO EXAUSTIVO E MINUCIOSO TRABALHO DO PERITO EXPLICITADO NAS PLANILHAS IIIA E IIIB, CONSTATA-SE O ZELO QUE TEVE ESSE PROFISSIONAL EM EXAMINAR AS ÁREAS DE UTILIZAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA E SUA RELAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO DA AUTUADA.

NESSE SENTIDO, EQUIVOCA-SE A IMPUGNANTE QUANDO ALEGA QUE O FISCO PROMOVEU O ESTORNO EM ÁREAS PRODUTIVAS DO ESTABELECIMENTO, EXCETO QUANTO ÀS ÁREAS ASSINALADAS PELO PERITO EM SEU RELATÓRIO – BOMBEAMENTO DE DECANTAÇÃO DE LAMA, PSM E ITMS JGD.

LOGO, DEVE SER ENTENDIDO COMO CORRETO A EXIGÊNCIA FISCAL...” (GRIFOU-SE).

Assim, corretamente agiu o Fisco ao glosar os créditos ora analisados, uma vez que, 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.

Afiguram-se legítimas, por consequência, as exigências referentes ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Deve ser ratificado, no entanto, o pleito no sentido de se deduzir do crédito tributário os créditos de ICMS relativos à energia elétrica por ela estornados em seu livro Registro de Apuração do ICMS, observado como limite o valor mensal da glosa efetuada pelo Fisco, conforme deliberou a Câmara “*a quo*”.

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

Conforme relatado, a irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamento sintético no livro Registro de Apuração do ICMS, sob o título “Outros Créditos”, subtítulo “Substituição Tributária”, relativos a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aquisições de óleo diesel, consumido fora do processo produtivo do estabelecimento autuado (mineração), e de materiais de uso e consumo (especialmente pneus, graxas e óleos lubrificantes).

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

A irregularidade descrita pelo Fisco encontra-se detalhada nos Anexos 5 e 5A do Auto de Infração (fl. 925 – meio eletrônico).

Quanto aos óleos lubrificantes, graxas e pneus, como já afirmado em tópico anterior, são reiteradas as decisões do CC/MG no sentido de classificá-los como materiais de uso e consumo (Acórdão nº 19.823/10/3ª, por exemplo).

Com relação ao óleo diesel, este somente gera direito a créditos de ICMS para as empresas que exploram a atividade de mineração se ele for consumido no processo produtivo propriamente dito, isto é: na extração, na movimentação interna e no beneficiamento do minério.

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

Conforme demonstrado no Anexo 5A do Auto de Infração (CD – fl. 925), o Fisco, seguindo a lógica acima, não estornou os créditos de óleo diesel consumido nos veículos/equipamentos utilizados diretamente no processo de mineração (ex.: perfuratrizes, carregadeiras, escavadeiras, rompedores de mataco, caminhões fora de estrada, caminhões basculas, caminhão caçamba traçado, etc.).

Portanto, conforme demonstrado no Anexo 5 do Laudo Pericial (fls. 2.025/2.030), a glosa dos créditos promovida pelo Fisco se restringiu ao óleo diesel consumido em veículos e equipamentos não utilizados no processo produtivo de mineração propriamente dito, tais como:

AMBULANCIA
CAMINHÃO BAÚ
CAMINHÃO BOMBEIRO
CAMINHÃO CAÇAMBEIRO
CAMINHÃO CARROCERIA
CAMINHÃO CAVALO MECÂNICO
CAMINHÃO CESTA
CAMINHÃO COMBOIO
CAMINHÃO GRANELEIRO
CAMINHÃO GUINCHO

CAMINHÃO MUNCK
CAMINHÃO PIPA
CAMINHÃO SEMENTEIRO
CAMINHÃO TANQUE
CK7590 - CAMINHÃO GUINCHO
LM112 - CAMINHÃO BOMBEIRO
LM19 - CAMINHÃO CARROCERIA
LM21 - CAMINHÃO MUNCK
LM92 - CAMINHÃO PLATAFORMA
MICRO ÔNIBUS

UTILITÁRIO
CAVALO MECÂNICO
EMPILHADEIRA
BOB CAT MP16 - EQUIP PEQ PORTE
BOB CAT MP17 - EQUIP PEQ PORTE
CAMINHÃO IVECO - TEST DRIVE
CARRO PASSEIO
RETROESCAVADEIRA
BD6500 - GERADOR PORTÁTIL
BOB CAT MP10 - EQUIP PEQ PORTE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BOB CAT MP14	VARREDEIRA - LIB. OTANAN	MADAL25 (EMPLILHADEIRA)
MADAL26 (EMPLILHADEIRA)	CAMINHÃO MANUTENÇÃO	MOTO SCRAPER
BOB CAT MP11	MAQUINA DE SOLDA	MOTONIVELADORA
BOB CAT1	TRATOR - 265 VARREDEIRA 03	SPRINTER
BOB CAT MP13	CAMINHÃO PLATAFORMA	TRATOR ESTEIRA
CAMINHÃO GUINDASTE	CAMINHÃO CARRETA	GUINDASTE
MAQUINA DE SOLDA-A	CAMINHÃO GRANEIRO	MINI PÁ CARREGADEIRA
MAQUINA SOLDA-B	CAMINHÃO TANQUE	MOTONIVELADORA
CAMINHÃO LIXO	COMIL PIA - MICRO ÔNIBUS	MOTO-SCRAPER CAT. 631-E
MÁQUINA DE SOLDA	DUCATO	TANQUE DE IRRIGACAO
CAMINHÃO ABASTECIMENTO	GUINDASTE GROVE TM400	MAQUINA - MQ. SOLDA MS 01
CAMINHÃO REBOCADOR	GUINDASTE GROVE TT865BE	CAMINHONETE IVECO
EQUIPAMENTO DE SOLDA	GUINDASTE LIEBHERR	BOB CAT MP15 - EQUIP PEQ PORTE
GALÃO DIESEL	GUINDASTE MADAL	CAMINHAO MISTO
MOTONIVELADORA CAT. 16-G	GUINDASTE MÓVEL	COMBOIO MISTO
MOTONIVELADORA CAT. 24-H	MS04 - MAQUINA SOLDA	MAQUINA VARREDEIRA
TANQUE IRRIGAÇÃO	MAQUINA SOLDA	MINI-PÁ - APOIO
GUINDASTE DEMAG AC120	GUINDASTE GALION 150A	ESPECIAL
GUINDASTE GROVE DE 7,5TON. ""	GUINDASTE HYSTER	GERADOR
GUINDASTE GROVE RT760	ABASTECEDOR	TORRE DE ILUMINACAO

Todos esses bens foram considerados pela Perícia como “Bens de Apoio Operacional”, uma vez que, como já afirmado, não exercem nenhuma atividade nas fases de extração, movimentação interna ou de beneficiamento do minério, que compõem o processo produtivo das mineradoras (vide Anexo 5 do Laudo Pericial - fls. 2.025/2.030).

As conclusões do I. Perito, quanto à correção da glosa dos créditos promovida pelo Fisco, estão descritas na resposta ao quesito nº 3 do CC/MG, *verbis*:

Quesito nº 3 do CC/MG

“Quanto à irregularidade do item 1.3, esclarecer se os equipamentos e máquinas nos quais é utilizado o óleo diesel referente ao crédito estornado pelo Fisco (fls. 460/835) são utilizados no apoio operacional (atividade marginal-equipamento alheio) ou se são utilizados na linha principal de produção da impugnante, informando a função de cada equipamento ou máquina.”

Resposta do Perito:

“A semelhança do quesito anterior, a análise requerida nesta questão tem cunho eminentemente qualitativo não sendo questionados dados numéricos referentes ao consumo de óleo diesel dos diversos veículos relacionados no Anexo nº5 do relatório fiscal.

Como resultado do exame pericial foi elaborado a planilha intitulada: “Análise do consumo de óleo diesel”

segundo o local de utilização do veículo: (1) processo de produção, (2) linha marginal ou alheia.” em que foram analisados os diversos locais de aplicação dos veículos listados no Anexo nº 5 do trabalho fiscal, tendo sido classificadas como não empregados na linha principal de produção em linhas marginais as seguintes aplicações áreas do estabelecimento com os respectivos veículos: (1) apoio manutenção industrial: empilhadeira Hyster, caminhão baú, caminhão caçambeiro, caminhão carroceria, caminhão cesta, caminhão cavalo mecânico, caminhão guincho, caminhão munck; (2) apoio no transporte de passageiros e de pequenas cargas: micro ônibus, pick-up, sprinter, utilitário-land rover; (3) apoio-utilidades: caminhão pipa-irrigação da mina, caminhão sementeiro – capim p/ taludes, emergência - caminhão plataforma, caminhão bombeiro, (4) utilidades cargas-caminhão graneleiro, caminhão comboio.

Finalizando o comentário do resultado da perícia quanto à questão formulada, não foi glosado crédito de ICMS do óleo diesel consumido em veículos aplicados no transporte de minério/estéril ou em equipamento integrante do processo produtivo do estabelecimento como definido pelas instruções normativas IN 01/86 e IN 01/2001.” (Grifos Originais)

Especificamente quanto aos tratores de esteira, pertinente a manutenção da glosa dos créditos, pois, apesar dos questionamentos da ora Recorrente, esta não trouxe aos autos o percentual do óleo diesel consumido nesse equipamento na atividade de desmonte mecânico do minério, que pudesse permitir o cálculo proporcional dos créditos a que teria direito, uma vez que esse bem também exerce atividades não vinculadas ao processo produtivo propriamente dito (manutenção de vias, recomposição de cavas e retaludamento de encostas, terraplanagem e limpeza de materiais dispersos no solo).

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a matéria ora examinada, onde o Fisco refuta algumas das alegações contrárias ao feito fiscal:

“... Quanto ao óleo diesel consumido no estabelecimento, esclarecemos a seguir, os motivos que fundamentam o estorno de créditos realizados.

Inicialmente, negamos a afirmação da Impugnante, segundo a qual foram glosados créditos de óleo diesel consumido nas fases do processo produtivo.

Ilustra sua assertiva citando o consumo do produto nos seguintes equipamentos: *geradores da pelotização e retroescavadeira*. Em relação aos equipamentos, destacamos:

- Geradores de pelotização: Não localizamos nos Anexos 5-A, do Auto de Infração, qualquer glosa de créditos relativa a geradores de pelotização. Caso a Autuada se referia aos itens descritos por ela mesma como “geradores” e “BD6500 – gerador portátil”, esclarecemos que se trata de pequenos geradores, que cumprem função acessória de gerar energia, em caráter eventual ou emergencial em diversos setores do estabelecimento, fora do processo produtivo, conforme se constata, facilmente, pelo baixíssimo consumo de óleo diesel nos equipamentos;

- Retroescavadeiras: veículos de pequeno porte que se destinam às atividades de construção civil dentro do estabelecimento.

Sob o amparo das disposições contidas na Instrução Normativa SLT nº 01/2001, a Impugnante alega que foram glosados créditos de veículos utilizados “de uma forma ou de outra”, das fases do seu processo produtivo. Cita os *caminhões para transporte de minério, os caminhões comboio, os caminhões pipa, os tratores de esteira e as motoniveladoras.*

Sobre tal alegação, afirmamos que jamais negamos ao contribuinte o direito ao crédito do imposto relativo ao combustível consumido em equipamentos e em veículos diretamente ligados à produção, conforme estabelecido na Instrução Normativa citada.

Tanto é assim que não se verifica no Auto de Infração, estorno de créditos de óleo diesel utilizado em caminhões fora de estrada; caminhões caçamba estrada, pás-carregadeiras, escavadeiras, perfuratrizes; todos eles, que nos termos da legislação, se enquadram como equipamentos utilizados diretamente no processo de lavra, extração, transporte, beneficiamento e estocagem do minério.

Caso tenha ocorrido alguma negativa indevida de tal direito, debitamos à própria Impugnante a responsabilidade, por deixar de identificar, precisamente, os seus equipamentos, nos termos em que lhe foi solicitado.

Tal situação ocorre quando, após ser intimada a prestar informações e apresentar dados suficientes ao esclarecimento do tema, o contribuinte informa dados insuficientes de equipamentos.

Cabe, também, esclarecer o estorno de créditos referentes ao combustível usado nos veículos citados pela Impugnante em sua defesa. Reafirmamos que todos eles são utilizados em atividades marginais ou alheias às fases do processo produtivo:

- Caminhões transportadores de minério: Não foram estornados créditos referentes ao óleo diesel consumido em caminhões que transportam minério dentro do processo produtivo. A Atuada, em sua defesa, não especificou quais são os caminhões a que se refere, pois não foram glosados créditos relativos aos veículos que transportam o produto no estabelecimento, como, os caminhões fora de estrada, os caminhões basculas e caminhão (descrição genérica);
- tratores de esteira: veículo que se presta à manutenção de vias, recomposição de cavas e retaludamento de encostas, terraplanagem e limpeza de materiais dispersos no solo;
- motoniveladoras: veículos destinados a abertura e manutenção de vias de trânsito interno do estabelecimento;
- retroescavadeiras: veículos de pequeno porte que se destinam às atividades de construção civil dentro do estabelecimento;
- empilhadeiras: veículos de pequeno porte usado para atividades de apoio, notadamente em oficinas mecânicas e no almoxarifado;
- caminhões comboio: veículos carregados de combustível que circulam pelas vias para abastecer os demais veículos. Exerce atividade típica de manutenção;
- caminhões pipa: são utilizados na irrigação e sedimentação das vias usadas pelos demais veículos do estabelecimento.

Embora necessários, o emprego desses equipamentos não se constitui como atividade principal de extração de minério. Caso contrário, todos os equipamentos do estabelecimento deveriam também ser considerados para a tomada de créditos do imposto.

Naturalmente, todas as atividades exercidas dentro de uma mineradora são necessárias, elas não estão ali por capricho e sim por necessidade, isso não negamos. Para o correto creditamento do imposto, devemos levar em consideração o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS e não a essencialidade do produto adquirido...”

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

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

A irregularidade refere-se ao 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, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Os produtos objeto da presente autuação encontram-se listados no Anexo 6 do Laudo Pericial (meio impresso: fls. 2.032/2.034; meio eletrônico: fl. 2.036).

Analisando-se os referidos bens, verifica-se que os créditos apropriados pela Recorrente não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente relacionados a materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade de mineração, conforme demonstrado nas linhas que se seguem.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

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

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

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), *in 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.

§ 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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

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

LC nº 87/96

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

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

RICMS/02

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

[...]

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 sendo alheio à atividade do estabelecimento, é insuficiente 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*).

Como já afirmado anteriormente, 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).

No caso do presente processo, foram considerados alheios à atividade do estabelecimento os bens utilizados nas áreas ou atividades a seguir listadas:

- Capacitação de Funcionários: "Simulador de Equipamentos de Mineração, para Treinamento e Reciclagem de Operador";
- Construção Civil: "Coluna Conforme Desenho CVRD 151C-46-0808...", "Conjunto Estrutura do Prédio", "Conjunto de Suporte Cobertura", "Conj. Guarda Corpo", "Conjunto Módulo 800x300mm", Conj. Apoio TC 36", "Conj. Cabeceira Acionamento" e "Conj. Suporte Passadiço";
- Deslocamento de Cargas em Oficinas de Manutenção: empilhadeiras diversas;
- Escritório: "Rack Componente", "HP Jetdirect 300X Print Server For Fast Ethernet", "Pen Drive", "Desktop IBM Thinkcentre", "Ar Condicionado LG", "Fax Brother Intelifax 575", "Monitor LCD", "PC_HP_100 - Desktop Tipo II – CPU", "PC_HP_101 - Desktop Tipo II – Teclado", "PC_HP_102 - Desktop Tipo II – Alto-Falantes", "PC_HP_102 - Desktop Tipo II – Adaptador USB", No Break e Notebooks;
- Abertura e Conservação de Vias da Mina: Motoniveladoras;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Serviços Gerais (atividades de construção civil dentro do estabelecimento): Retroescavadeiras.

As retroescavadeiras, segundo informação do Fisco, são veículos de pequeno porte que se destinam às atividades de construção civil dentro do estabelecimento/mina.

- Transporte Externo: Vagões;
- Transporte de Pessoas: veículos utilitários diversos;
- Transporte de Peças e Pessoas: Caminhão Iveco;
- Usinagem: “Torno Mecânico Paralelo Universal”;
- Testes/Manutenção: “Instrumento para Teste e Diagnóstico em Cabos Subterrâneos”;
- Utilidades Diversas: “Pedestal de 1,5 Metros Triangular para Telefone Público Padrão Telemar” e “Canhão Aspessor Stratus, Raio de Alcance 30 Metros”.

Por sua vez, foram classificadas como materiais de uso e consumo as partes e peças abaixo listadas, destinadas a manutenções diversas:

- Manutenção de Veículos: “Bomba P/Veículo, Aplicação: Caminhão”, “Pneu Fora Estrada; Construção Radial; Tipo sem Câmara; Aplicação Caminhão Fora Estrada”;
- Partes e peças de empilhadeiras;
- Manutenção Industrial: “Switch 4228G Superstack 3 24x10/100MBPS + 2X1000BASET + 2GBIC FABR: 3C4”, “Switch 4950 Superstack 3 12x10/100/1000, 06X 1000 BASE SX, 06 GBIC FAB1”, “Interface Componente, Tipo: Uplink Gigabit Ethernet”, “Switch , Número de Portas: 24 + 2 Portas, Tipo: 10/10”, “Conversor Interface, de: 1000 Base-SX, Para: Pendencia Técnica”, “Conversor Interface, de: 1000 Base-LX, Para: 1000 Base-LH”, “Conversor Interface, de: Gigastack para: Pendencia Técnica”, “Switch , Número de Portas: 10 + 2 Portas, Tipo: 1000B”, “Switch , Número de Portas: 48 + 2 Portas, Tipo: 10/10”, “Conversor Interface”, “Filtro Componente; Tipo. Linha”, “Placa 3C17223 para Switch 4400; Fabricante: 3COM”, “Tinta Manutenção, Bicomponente, Epoxi, Cor Laranja (Embalagem de 3,6LT.)”, etc.

Essas partes e peças são classificadas como materiais de uso e consumo, uma vez que não se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos previstos no inciso IV da Instrução Normativa nº 01/86:

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediatamente 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.

Todas essas conclusões estão resumidas na resposta do I. Perito ao quesito nº 1 do CC/MG, *verbis*:

Quesito nº 1 do CC/MG:

“Quanto as irregularidades dos itens 1.1 e 1.4 da autuação, esclarecer se os produtos cujos créditos foram estornados pela Fiscalização, se adequam ao conceito de produto intermediário, ativos usados no processo produtivo, ativos usados na linha marginal de produção ou se caracterizam como bens alheios à atividade do estabelecimento, nos moldes do que estabelecem as Instruções Normativas 01/86,01/98 e 01/01, observando quanto às partes e peças o disposto nos §§ 6º e 7º do artigo 66 do RICMS/02...”

Resposta do Perito:

“... Exame pericial - Classificação dos produtos listados no Anexo 6.

O Anexo 6 do trabalho fiscal traz uma reprodução parcial do livro CIAP, listando partes e peças de máquinas, equipamentos e instalações, assim como bens individualmente considerados.

As partes e peças, na sua totalidade, foram desclassificadas como bens do ativo permanente:

- a) por não se enquadrarem nas prescrições do art. 66, §§ 6º e 7º do RIMS/02;
- b) por constituírem componentes de bens considerados alheios à atividade do estabelecimento: peças de empilhadeiras-máquinas aplicadas no levantamento de carga em oficinas de manutenção industrial, peças estruturais de construção civil (escritório), partes de computador: pen drive, desktop, conversor interface (modem) etc.

Quanto aos bens individualmente considerados, todos autuados também foram confirmados como alheios à atividade do estabelecimento. Não se destinam à produção industrial: caminhonete 4x4, retroescavadeira, empilhadeira (empregada para levantamento de cargas em oficinas de manutenção), veículo utilitário tipo caminhão (transporte de pessoas e materiais-peças), vagão (transporte de minério), motoniveladora-manutenção/abertura de estradas, computador PC HP etc. Finalizando o comentário deste item os bens retirados do CIAP constituem uma diminuta fração do ativo da autuada, empresa de capital intensivo.”

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 Recorrente, qual seja, a desclassificação dos produtos autuados como alheios à sua atividade ou como materiais de uso e consumo.

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

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96 ou da Lei Estadual nº 6.763/75 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 analisados no presente tópico, uma vez os créditos apropriados são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02.

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

A irregularidade em questão 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, acrescida da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, alínea “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos da mesma lei.

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

[...]

§ 1º - O imposto incide sobre:

[...]

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

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

[...]

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

Art. 12 - As alíquotas do imposto, nas operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Devem ser canceladas, entretanto, as exigências fiscais relativas aos produtos classificados como intermediários na perícia, observando-se a proporção indicada pelo Perito Oficial em relação aos produtos CO₂ (“Gás Tipo Industrial Produto Dióxido de Carbono”), além de Bordas e Cantos de Lâminas de Tratores de Esteira, conforme acima esclarecido.

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

Quanto ao tema em epígrafe, há que se destacar que não procede o argumento da recorrente 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.

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.

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

“10.10 MERCADORIA CONSUMIDA EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

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

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

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

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

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

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

Assim, teríamos:

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

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

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

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

10.10.2 Norma que rege a amplitude do direito ao crédito

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

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

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

10.10.3 Antinomia entre normas? Primeira norma de vigência

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

antinomia entre os dois dispositivos e o que dispõe o inciso II do art. 32.

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

10.10.4 Créditos nas exportações

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

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

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

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

Como já visto, o art. 33 é regra de vigência do caput do art. 20 (aspecto temporal) e, ao postergá-la parcialmente, acabou por limitar o próprio conteúdo do crédito, isto é, o aspecto material da norma (excluiu o uso e consumo, a energia e a comunicação em certos casos, p. ex.).

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

Em síntese:

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

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

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

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

[...]

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

A única diferença entre os dois artigos é que o art. 33 dá vigência parcial ao caput do art. 20, afetando, em consequência, o próprio conteúdo da norma. O art. 32, ao contrário, deu vigência total às exceções dos §§ 1º e 3º do art. 20, dos incisos I e II e do § 2º do art. 21 (que, conforme já registramos, existem apenas em função do inciso II do § 2º do art. 155 da CF, nada dizendo quanto ao conteúdo do crédito).

Se assim não for, pergunta-se: qual o motivo do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida no inciso II do art. 32? Se a energia elétrica – como produto ou consumido em processo industrial – já fosse passível de crédito em qualquer outro dispositivo (inclusive no inciso II do art. 32), não haveria de ser tratada no art. 33.

Podemos voltar a afirmar que a lei complementar quando trata do conteúdo do crédito, jamais se utiliza das expressões *consumido ou consumo em processo* (confira-se o caput do art. 20 c/c art. 33)

10.10.6 O consumo em processo de industrialização

A expressão ‘consumo em processo de industrialização’ se refere à categoria produtos intermediários (e, obviamente, à própria matéria-prima) e não ao gênero uso e consumo.

Por quê? Primeiramente, como ressaltado, a expressão jamais é utilizada para demarcar a abrangência do crédito (não aparece, por exemplo, no caput do art. 20). Em segundo lugar, a lei complementar, ao se referir à energia elétrica (art. 33, II, “c”), claramente demonstrou que não havia, a pretexto de tratar de ‘consumo em processo de industrialização’, autorizado o aproveitamento de créditos do gênero uso e consumo, mesmo nas exportações.

No Convênio 66/88 (muito antes dos créditos do uso e consumo), já se permitia o crédito das mercadorias que, utilizadas no processo industrial, ‘sejam nele consumidos’ (art. 33, III). A leitura do art. 34 do mesmo Convênio não deixa qualquer dúvida que

apenas se incluíam no universo dos bens consumidos no processo industrial a matéria-prima e os produtos intermediários.

Em suma, há anos a expressão ‘consumo em processo de industrialização’ é empregada para designar matéria-prima e produto intermediário, nada tendo a ver com uso e consumo.

10.10.7 Uma breve consulta ao guardião da lei federal

Em pelo menos duas oportunidades, o Superior Tribunal de Justiça (cuja missão precípua é interpretar a lei federal) já tratou do tema.

No Mandado de Segurança nº 19.521, a relatora Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto (omissão e destaques nossos):

A LC 102/2000, ao introduzir alterações na LC 87/96, estabeleceu as restrições seguintes:

[...]

b) em relação à energia elétrica, o aproveitamento do ICMS dava-se quando a energia fosse utilizada no processo de industrialização, visto que tal restrição já estava explicitada antes da LC 87/96, pelo Convênio 66/88, art. 31. Não houve alteração substancial restritiva para o consumidor com a nova redação dada ao art. 33 da referida lei complementar. O novo dispositivo apenas deixou mais explicitadas as hipóteses, ou seja:

1) quando fosse objeto de operação de saída a própria energia elétrica, o que não se aplica à espécie em julgamento;

2) igual à hipótese antecedente, ou seja, quando fosse consumida no processo de industrialização. Apenas houve mudança de nomenclatura, pois o legislador, no inciso III do art. 31 do Convênio 66/88, usou a expressão ‘UTILIZADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL’;

[...]

Como se percebe, a Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto que a expressão consumida no processo de industrialização (do art. 33, II, “b” da Lei Complementar) equivale a utilizados no processo industrial (art. 31, III do Convênio 66/88). Logo, com base em tais expressões, não é possível conceder pela lei complementar crédito que não era concedido pelo convênio.

10.10.8 Conclusões

- a) a expressão integração ou consumo em processo de produção, quando utilizada na lei complementar, nada tem a ver com o universo do creditamento;
- b) a expressão consumida no processo de industrialização (do art. 33, II, “b” da Lei Complementar) equivale a utilizados no processo industrial (art. 31, III do Convênio ICM 66/88);
- c) para a lei complementar, entre os bens de uso e consumo, apenas energia elétrica, nos casos que menciona, é passível de aproveitamento de crédito, até que se opere a eficácia do caput do art. 20 (art. 33, I);
- d) os §§ 1º e 3º do art. 20 e os incisos I e II e o § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996, não tratam da abrangência do creditamento (se físico, financeiro ou misto), mas apenas disciplinam o contido no inciso II do § 2º do art. 155 da Carta Magna (permissão do crédito quando existem operações e prestações sem tributação);
- e) o inciso II do art. 32 é norma de vigência do disciplinamento da alínea “a” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República;
- f) o art. 33 é norma de vigência do que denominamos regra de amplitude do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);
- g) se energia elétrica – como produto intermediário ou seno consumido em processo industrial – já fosse passível de crédito em qualquer outro dispositivo não haveria de estar elencada no art. 33;
- h) não há motivo para concessão deferida pela alínea “c” do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida inciso II do inciso 32.” (G.N.)
- (KALUME – Célio Lopes – ICMS Didático – Editora Del Rey Ltda. – 2011 – fls. 392/400)

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

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.

Mister se faz destacar que o art. 2º do Decreto nº 45.388/10 (MG de 03/06/10) veda, expressamente, a apropriação de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, de forma proporcional às exportações, confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

O entendimento acima exposto, relativo à energia elétrica, é corroborado por diversas decisões deste E. 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).

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXIV, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário deste estado, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Assim, ao contrário do que sustenta a Recorrente, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante nos itens 3 e 5 do § 5º:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

5) de aproveitamento indevido de crédito;

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Alan Carlo Lopes Valentim-Silva e Vander Francisco Costa, que lhe davam provimento parcial nos termos do voto vencido do Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Melina Santos de Freitas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

Sala das Sessões, 10 de março de 2017.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator designado

D