

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.014/21/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001970427-81
Impugnação: 40.010152283-98
Impugnante: Lafargeholcim (Brasil) S.A.
IE: 059073229.10-63
Proc. S. Passivo: AMANDA ZAIDAN SILVA FERREIRA/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, incluindo óleo diesel consumido fora do processo produtivo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de junho de 2016 a agosto de 2020, relativos a óleo diesel consumido em linhas marginais à de produção (fora do processo produtivo minerário) ou em veículos e equipamentos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS.

As exigências referem-se 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 170/186, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 235/250.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 251/281, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

1. Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração:

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, “*haja vista que formalizado em manifesta violação ao princípio da busca da verdade material, em ofensa ao artigo 142 do CTN*”.

Relata, nesse sentido, que o Fisco exige “*débitos de ICMS devidos em razão do alegado creditamento indevido do imposto, sobre as aquisições de óleo diesel destinados a maquinário que, no entender da d. Fiscalização, não comporia o processo produtivo da Impugnante*”.

Argumenta, porém, que o Fisco “*procedeu à lavratura do auto de infração a partir tão somente da presunção de que as máquinas que utilizaram o óleo diesel em questão não fariam parte do processo produtivo da Impugnante, sem qualquer análise real da produção da Impugnante e, portanto, sem perquirir a verdade dos fatos*”.

Sustenta que, “*ao assim fazê-lo, a d. Fiscalização agiu em absoluta desconformidade com as determinações legais a que está submetida no exercício da sua função profissional, em especial ao artigo 142 do CTN, que lhe impõe a obrigação de agir com o intuito de apurar a real existência de débito de natureza tributária*”.

Conclui, nesses termos, que, “*uma vez comprovado que a Fiscalização Estadual se furtou – sem qualquer justificativa para tal – de analisar detidamente as operações praticadas pela Impugnante, sequer a intimando para prestar quaisquer esclarecimentos, deixando de perquirir a verdade dos fatos e violando, assim o princípio da busca verdade material, outra não pode ser a conclusão desta Autoridade Julgadora senão a de reconhecer a nulidade do auto de infração, por inobservância dos requisitos previstos no artigo 142, do CTN*”.

No entanto, **os argumentos da Impugnante não se coadunam com a realidade** dos fatos.

Com efeito, analisando-se o Anexo 5 do Auto de Infração, verifica-se que o Fisco foi extremamente zeloso ao apurar os dados relativos ao consumo quantitativo do óleo diesel (litros) em cada exercício e máquina/equipamento/veículo, indicando com precisão os créditos admitidos e aqueles que foram objeto da glosa dos créditos, em conformidade com a motivação descrita no Auto de Infração.

Em tal anexo, constam informações detalhadas, por exercício, desse consumo, tais como:

- Marca, modelo e placa de cada veículo ou equipamento (aqueles que não transitam por vias públicas, denominados “Fora de Estrada”, não possuem placas);
- Informação quanto à propriedade dos veículos/equipamentos (próprio ou de terceiros), empresa proprietária, “Mão de Obra que Opera a Máquina, o Equipamento ou Veículo: da LafargeHolcim ou de Terceiro” e o “Fornecedor de Mão de Obra (Terceiro) que Opera a Máquina, o Equipamento ou Veículo”;
- Função de cada bem e o local onde exerce a função;
- O consumo individualizado de óleo diesel a cada mês de apuração;

- Se o bem é utilizado ou não em linha marginal à de produção;
- Se o bem é de propriedade de terceiros;
- Se o crédito foi ou não admitido.

Nas abas “Consumo”, “Consumo Total”, “Total Admitido pelo Fisco”, “Total Linha Marginal” e “Total Terceiros” consta um resumo mensal desses consumos, que foram utilizados pelo Fisco para apuração do crédito tributário demonstrado no Anexo 6.

A glosa dos créditos foi feita de forma proporcional ao consumo dos bens utilizados em linhas marginais ou de propriedades de terceiros em relação ao consumo total de óleo diesel.

Assim, como já afirmado, **é improcedente o argumento da Impugnante** de que o Fisco *“procedeu à lavratura do auto de infração a partir tão somente da presunção de que as máquinas que utilizaram o óleo diesel em questão não fariam parte do processo produtivo da Impugnante, sem qualquer análise real da produção da Impugnante e, portanto, sem perquirir a verdade dos fatos”*.

Da mesma forma, **não procede a alegação da Impugnante** no sentido de que o Fisco *“sequer a intimou a prestar quaisquer esclarecimentos, deixando de perquirir a verdade dos fatos e violando, assim o princípio da busca verdade material”*, bastando, para tanto, observar as intimações que antecederam a lavratura do Auto de Infração e as respectivas respostas, que foram utilizadas no feito fiscal.

Tais intimações prévias, dentre outras providências, estão listadas no Relatório Fiscal Anexado ao Auto de Infração, a saber:

Relatório Fiscal

“... 8. DOCUMENTOS INSERIDOS NO GRUPO
DOCUMENTOS DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL

[...]

Termo de Intimação

Anexo 1 - Planilha anexa ao Termo de Intimação

Termo de Atendimento à Intimação

Anexo 2 - Planilha anexa ao Termo de Atendimento à Intimação

2º Termo de Intimação

3º Termo de Intimação

Anexo 3 - Planilha anexa ao 3º Termo de Intimação

Anexo 4 - Planilha anexa ao Termo de Atendimento à 3ª Intimação

Mensagens eletrônicas (e-mails) do contribuinte

Contratos ...”

Não há que se falar, portanto, em ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou com precisão a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou corretamente o Sujeito Passivo e aplicou a penalidade cabível.

Acrescente-se que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, contendo especialmente a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram a sua emissão, a correta indicação dos dispositivos tidos como infringidos e daqueles relativos às penalidades cominadas, inexistindo, pois, qualquer vício que possa gerar a sua nulidade.

Rejeita-se, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

2. Do Mérito:

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a óleo diesel consumido fora do processo produtivo minerário ou consumido em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS.

Em termos literais e de forma mais detalhada, a infração foi assim narrada pelo Fisco no Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração:

Relatório Fiscal

“... 4. IRREGULARIDADES APURADAS

Por meio da conferência das informações constantes dos arquivos eletrônicos que contém a Escrituração Fiscal Digital - arquivos EFD ICMS IPI, bem como das informações prestadas pelo contribuinte mediante intimações específicas, constatou-se, no período de 1º de junho de 2016 a 31 de agosto de 2020:

(a) a falta de recolhimento de ICMS decorrente do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de óleo diesel não caracterizado como produto intermediário, pois consumido em máquinas, equipamentos e veículos utilizados na linha marginal de produção;

(b) a falta de recolhimento de ICMS decorrente do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros e operados por eles, que foram contratados pela Autuada para realização de diversas modalidades de prestação de serviço com fornecimento de mão de obra, fato gerador do ISSQN conforme arts. 1º, 3º (incisos I e XIX), 4º e 5º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e os itens 7.02 e 16 da Lista de serviços anexa à referida Lei Complementar nº 116.

A análise de forma individualizada da efetiva utilização de óleo diesel em cada máquina, equipamento e veículo pela Autuada foi feita a partir de informações prestadas pela própria, tendo sido observado pelo Fisco o conceito de produto intermediário extraído da Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986, c/c o artigo 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 25 de junho de 2014.

Sendo assim, o aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o previsto no inciso III do artigo 70 da Parte Geral do RICMS/02 caracterizou infração à legislação tributária mineira, ensejando a cobrança do imposto e a aplicação das multas cabíveis, nos termos dos artigos 55, inciso XXVI, e 56, inciso II, da Lei 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

O Anexo 5 contém o detalhamento, por período de apuração, do consumo de óleo diesel considerado material de uso ou consumo de acordo com a análise do Fisco.

Do Anexo 6 constam os Demonstrativos Analítico e Sintético do Crédito Tributário – DCT - dos valores de ICMS estornados, das multas de revalidação e isolada em cada período mensal e consolidados por ano.

[...]

9. DOCUMENTOS INSERIDOS NO GRUPO AUTO DE INFRAÇÃO

[...]

Relatório Fiscal

Anexo 5: Demonstrativo, por período de apuração, do consumo de óleo diesel considerado material de uso ou consumo de acordo com a análise do Fisco.

Anexo 6: Demonstrativos Analítico e Sintético do Crédito Tributário – DCT - dos valores de ICMS estornados, das multas de revalidação e isolada em cada período mensal e consolidados por ano ...”

A irregularidade descrita pelo Fisco encontra-se detalhada no Anexo 5 do Auto de Infração.

As exigências referem-se 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.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que, *“para fundamentar o lançamento do ICMS aqui combatido, a d. Fiscalização Estadual adotou a equivocada premissa de que as aquisições de óleo diesel cujo ICMS foi creditado pela Impugnante foram destinadas (i) ao funcionamento de máquinas que*

não participariam do processo produtivo da Impugnante e; (ii) ao funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros e operados por eles, que foram contratados pela Impugnante para prestação de serviço”.

Após se reportar ao art. 155 da Constituição Federal/88, art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 e ao art. 66, inciso V do RICMS/02, a Impugnante afirma que *“a legislação de regência é expressa ao autorizar o creditamento do ICMS pago em razão da aquisição de bens, matéria prima, produto intermediário ou materiais empregados diretamente no processo de produção da mercadoria, exceto nos casos em que a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto. E é exatamente essa a hipótese presente”.*

A seguir, a Impugnante descreve a sua atividade e o seu processo produtivo, nos seguintes termos:

“A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que, nos termos do artigo 3, de seu Estatuto Social (vide doc. nº 01), tem por objeto a prospecção, pesquisa, lavra, exploração e o aproveitamento em geral de jazidas minerais, particularmente calcário, argila, granito, gnaiss, correlatos e conexos para a produção de cimentos, brita e produtos derivados, bem como de produtos químicos; produção, a distribuição, a importação, a exportação, a industrialização e o comércio em geral de cimento, cal, argamassa, gesso, minerais e metais básicos em geral e materiais de construção em geral, e de respectivas matérias primas e produtos derivados, afins ou correlatos; a extração de minerais não metálicos e a exploração de minas e jazidas em geral; a extração, britagem e comercialização de minerais e materiais de construção em geral, exploração de pedreiras, dentre outros.

[...]

Veja-se, então, que a Impugnante atua na produção e comercialização de cimento, agregados e concreto. Dessa forma, é imprescindível descrever o processo produtivo do cimento, principal atividade da Impugnante. Para tanto, a Impugnante vale-se do brilhante estudo apresentado pela Indústria Brasileira de Cimento, que, inclusive, tem por base as atividades da Impugnante.

Como descreve o citado estudo, ‘o processo produtivo do cimento é, resumidamente, uma combinação de exploração e beneficiamento de substâncias minerais não metálicas, sua transformação química em clínquer (produto intermediário do cimento) em um forno a cerca de 1.450°C e posterior moagem e mistura a outros materiais, conforme o tipo de cimento.

A fabricação do clínquer portland pode ser dividida, basicamente, em quatro tipos de processos: via úmida,

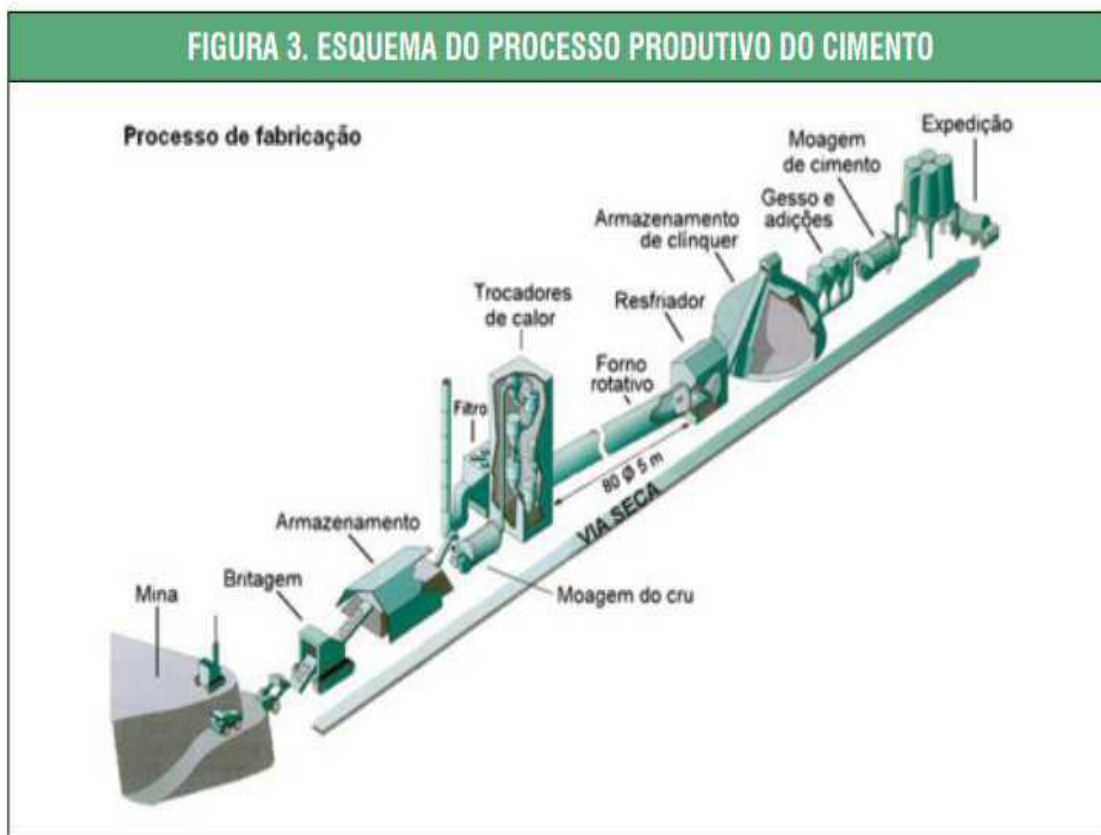
via semiúmida, via semisseca e via seca, dependendo da umidade das matérias-primas. Os fornos via seca garantem maior eficiência energética, economia de combustíveis e menor emissão de poluentes, entre eles o CO₂.

Calcário e argila são as matérias-primas essenciais para a fabricação do clínquer. Além disso, eventuais aditivos corretivos são utilizados, como minério de ferro, areia e bauxita. Uma vez lavrado, o calcário é britado para, pré-homogeneizado junto com argila e demais aditivos, ser armazenado em silos próprios. Esses minérios são devidamente dosados nas proporções exatas, quando então são moídos e homogeneizados até resultar em um material fino e de concentrações homogêneas, denominado farinha.

A transformação físico-química da farinha em clínquer passa por quatro estágios: pré-aquecimento, calcinação, clínquerização e resfriamento. As torres de pré-aquecedores e/ou pré-calcinadores, presentes nos modernos fornos via seca, reaproveitam os gases quentes da saída do forno para aquecer a farinha. Nesse estágio, a matéria-prima atinge uma temperatura aproximada de 800°C, quando se dá o início da calcinação – ou descarbonatação do calcário – e a quebra da estrutura molecular das matérias-primas, passando em seguida para o forno rotativo, onde está localizado o maçarico principal, cuja chama atinge 2.000°C no ponto de maior temperatura. Nesta etapa, o material atinge uma temperatura de até 1.450°C, fundindo-se parcialmente e resultando no clínquer.

Esse clínquer, resfriado, é então moído junto com gesso e, dependendo do tipo de cimento a ser produzido, com demais materiais, como escória siderúrgica, cinzas volantes, pozolanas e filer calcário”.

Para facilitar ainda mais a visualização do processo produtivo, a Impugnante apresenta o seguinte fluxograma:



Fonte: CAILLON ROUGE/ROGER RIVET.

Salienta que, “a partir do acima transcrito, que o processo de produção de cimento envolve diversas etapas e um extenso maquinário que é alimentado por óleo combustível, sem o qual não há exploração e beneficiamento de substâncias minerais não metálicas, sua transformação química em clínquer (produto intermediário do cimento) em um forno a cerca de 1.450°C e posterior moagem e mistura a outros materiais, conforme o tipo de cimento”, complementando que, “inclusive, a Indústria Brasileira de Cimento, ao tratar da emissão de CO₂ no processo produtivo de cimento, destaca que ‘em escala mundial, aproximadamente 90% das emissões de CO₂ oriundas da fabricação de cimento ocorrem durante a produção de clínquer, seja na calcinação/descarbonatação da matéria-prima, seja na queima de combustíveis no interior dos fornos”.

A seu ver, “o exposto acima conduz à irrefutável conclusão: o combustível é produto intermediário essencial ao processo produtivo, sendo consumido integralmente no processo e sem o qual não haverá qualquer processo de industrialização”, sendo indiscutível o direito ao creditamento do ICMS decorrente da aquisição do óleo diesel, posto que integralmente consumido na industrialização do cimento e demais agregados por ela produzidos.

Informa que, “para que não restem quaisquer dúvidas acerca da legitimidade do creditamento em questão, a Impugnante acosta a esta defesa planilha com a destinação do óleo diesel adquirido e a função da máquina que consumiu o combustível em questão”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A título exemplificativo, a Impugnante cita o óleo diesel “destinado à moto-niveladora 140k, cuja função é o decapeamento da região. Como se sabe, o decapeamento é a retirada da camada de terra depositada sobre a rocha para a exposição do minério, viabilizando, assim, as atividades de desmonte, carregamento e transporte do minério, no caso da Impugnante, o calcário”.

Conclui que “é indiscutível o direito da Impugnante ao aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de óleo diesel, uma vez que, tais bens são utilizados integralmente no processo produtivo do cimento”, motivo pelo qual seria completamente insubsistente o débito de ICMS pretendido pelo Fisco.

Noutro enfoque, a Impugnante passa a defender que “é igualmente legítimo o creditamento do imposto sobre o óleo cedido pela Impugnante à empresa terceirizada situada em sua planta fabril, razão pela qual é igualmente insubsistente o auto de infração neste particular”, isso porque, segundo seu entendimento, o fato de parte do combustível ter sido utilizado por empresa terceirizada em seu parque fabril “não tem o condão de afastar o direito ao creditamento do ICMS, exatamente porque, também nesta hipótese, o óleo diesel foi integralmente utilizado no processo de produção do cimento da Impugnante”.

Cita, nesse sentido, o entendimento adotado por este E. Conselho no Acórdão nº 21.056/13/3ª, *verbis*:

“À PRIMEIRA VISTA NÃO SE OBSERVA QUALQUER OBJEÇÃO QUANTO AO CONSUMO DO ÓLEO DIESEL, UMA VEZ QUE O ATO NORMATIVO NÃO RESSALVOU A NECESSIDADE DO CONSUMO DO ÓLEO DIESEL EM EQUIPAMENTOS PRÓPRIOS.

SENDO O MINÉRIO DE FERRO MANUSEADO DE PROPRIEDADE DA IMPUGNANTE NÃO É POSSÍVEL A EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS, POIS O CONSUMO DO PRODUTO SE DEU EM SEU ESTABELECIMENTO E EM SUAS ATIVIDADES FINIS, AINDA QUE EXECUTADAS POR TERCEIROS, POR QUESTÕES ESTRATÉGICAS.

AO CONTRÁRIO DA PRETENSÃO DO FISCO, A EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO TRANSFORMA A MOVIMENTAÇÃO DE MINÉRIO EM ATIVIDADE ALHEIA AO ESTABELECIMENTO.

O QUE NÃO É POSSÍVEL É A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EM RELAÇÃO AO VALOR DO SERVIÇO PRESTADO, POIS EM RELAÇÃO A ESTE A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO MUNICIPAL NÃO AUTORIZA QUALQUER LANÇAMENTO A CRÉDITO DE ICMS.” (GRIFOS DA IMPUGNANTE)

Sustenta que “nem poderia ser diferente, uma vez que não há qualquer previsão legislativa que impeça o creditamento em questão, sendo certo que o já citado artigo 66 do RICMS/MG, não traz qualquer vedação do crédito no caso de combustível adquirido e empregado na alimentação de máquinas de terceiros integradas no processo produtivo do estabelecimento. E sequer poderia fazê-lo, eis que, como dito acima, sendo o cimento de propriedade da Impugnante não é possível a exclusão dos créditos, pois o consumo do produto se deu em seu estabelecimento e em suas atividades fins, ainda que executadas por terceiros. Além disso, questões estratégicas,

a emissão de nota fiscal de prestação de serviço não transforma a movimentação de minério em atividade alheia ao estabelecimento”.

Conclui, mais uma vez que, “*dessa forma, sob qualquer ângulo que se examine, é indiscutível a insubsistência do auto de infração impugnado*”.

No entanto, **ao contrário das alegações da Impugnante**, os créditos por ela apropriados **não** encontram respaldo na legislação que rege a matéria.

Para demonstrar a correção do procedimento fiscal, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS, para compensação com os débitos pelas saídas subsequentes das mesmas mercadorias ou outras delas resultantes.

A regra da não cumulatividade do ICMS encontra-se disciplinada no art. 155, inciso II, § 2º da CF/88, nos seguintes termos:

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

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O Supremo Tribunal Federal tem o entendimento consolidado de que **o direito constitucional à não cumulatividade é regido pelo critério do crédito físico**, podendo ser citadas, a título de exemplo, as seguintes decisões:

“NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTEs, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO’.

SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO.” (RE 200.168, REL. MIN. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 22.11.1996) (GRIFOU-SE)

“SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, O CONTRIBUINTE DO ICMS NÃO TEM DIREITO A SE CREDITAR DO IMPOSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, COMUNICAÇÃO, BENS DO ATIVO FIXO E DE USO E CONSUMO. PRECEDENTES: AI 250.852-AGR E RE 195.894. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.”

(RE 354.935-AGR, REL. MIN. ELLEN GRACIE, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 21.02.2003). (GRIFOU-SE)

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO

I - A DECISÃO AGRAVADA ESTÁ DE ACORDO COM ENTENDIMENTO ADOTADO POR AMBAS AS TURMAS DESTA CORTE, QUE CONSOLIDARAM A JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE **NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE A INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO DE ICMS PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO**. PRECEDENTES.

II - A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO QUE NÃO INTEGRAM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS, UMA VEZ QUE **A ADQUIRENTE, NESSE CASO, MOSTRA-SE COMO CONSUMIDORA FINAL**. PRECEDENTES.

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

De acordo com essas decisões, resta cristalino que **a vedação da apropriação de créditos correspondentes às entradas de materiais de uso ou consumo** está em perfeita sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Por outro lado, o art. 33, *caput* e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33.

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 2033;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)

Ultrapassada as questões vinculadas à CF/88 e a LC nº 87/96, passa-se à análise da legislação mineira que rege a matéria.

O art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 permite o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários, assim entendidos aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

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:

[...]

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

[...]

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

Há que se destacar que os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo **são mutuamente exclusivos**, no que concerne ao direito a créditos de ICMS. Assim, quando a alínea “b” do inciso V do art. 66 faz alusão ao termo “consumidos” **não** está fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo”, sob pena de absoluta contradição.

Na verdade, tal dispositivo legal está a afirmar que, se enquadram no conceito de produtos intermediários aqueles que, embora não se integrem ao produto final, sejam utilizados diretamente na industrialização ou, no caso das mineradoras, aqueles que sejam utilizados diretamente no processo produtivo mineral.

Nesse sentido, o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que revogou a Instrução Normativa SLT nº 01/01, define o processo produtivo das empresas que exploram a mineração, como é o caso do estabelecimento atuado (atividade mista de mineração e industrialização), da seguinte forma:

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

Considerando-se que a IN SUTRI nº 01/14 define o que é o **processo produtivo**, estabelecendo inclusive suas etapas, conclui-se que as atividades exercidas em uma mineradora, que **não** estejam incluídas nessas fases ou atividades, **não** fazem parte do processo produtivo, podendo ser denominadas linhas marginais à de produção, linhas auxiliares à de produção, etc.

Assim, no presente caso, o direito ao crédito do ICMS relativo à entrada de óleo diesel somente é reconhecido se ele for consumido **no processo produtivo** da mineração, isto é:

- no desmonte da rocha;
- na movimentação de material entre o desmonte e o beneficiamento/estocagem;
- no beneficiamento do minério.

Nessas fases, o óleo diesel é equiparado a produto intermediário, por ser utilizado como **força propulsora** (ou força motriz) das máquinas, equipamentos e veículos que participam de **forma direta** no processo produtivo das empresas de mineração.

Por outro lado, o óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em outras atividades ou em linhas marginais ou auxiliares à de produção, é considerado material de uso e consumo, por não se enquadrar no conceito de produto intermediário, nos termos do inciso I da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

IN SLT N° 01/86

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, **mas nunca marginalmente ou em linhas independentes**, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto. (Grifou-se)

Seguindo essa lógica, o Fisco apurou três situações distintas, a saber:

- a)** Veículos/Equipamentos cujos créditos de óleo diesel foram mantidos;
- b)** óleo diesel consumido em veículos de propriedade da Impugnante ou formalmente locados, **não** utilizados diretamente no processo produtivo (créditos integralmente estornados);
- c)** óleo diesel consumido em veículos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS (créditos integralmente estornados).

Resta, portanto, a análise ou o detalhamento de cada uma das situações acima descritas.

a) Óleo Diesel - Créditos Mantidos:

Como já informado, o Fisco manteve integralmente os créditos do óleo diesel consumido em máquinas/veículos/equipamentos **de propriedade da**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante (ou formalmente locados) a seguir exemplificados, utilizados diretamente no processo produtivo de mineração:

ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS MANTIDOS

MODELO (DESCRIÇÃO COMPLETA DA MÁQ/EQUIP OU VEÍCULO ONDE É CONSUMIDO)	PRÓPRIO OU TERCEIRO	FUNÇÃO DESENVOLVIDA NO ESTABELECIMENTO
moto-niveladora 140k	PRÓPRIO	Decapeamento
moto-niveladora 140k	PRÓPRIO	Decapeamento (retirada de argila das frentes de lavra de calcário)
rompedor detonar	TERCEIROS	Decapeamento/Produção
perfuratriz sandvik	PRÓPRIO	Decapeamento/Produção
perfuratrizp5 - dx680	PRÓPRIO	Decapeamento/Produção
compressor detonar ca02	TERCEIROS	Decapeamento/Produção
compressor forno holcim ca14	PRÓPRIO	Decapeamento/Produção
trator cecotral escória	TERCEIROS	Decapeamento/Produção
escavadeira cecotral	TERCEIROS	Decapeamento/Produção
D7 cecotral	TERCEIROS	Decapeamento/Produção
carregadeira	PRÓPRIO	Decapeamento/Produção

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS MANTIDOS - CONTINUAÇÃO

MODELO (DESCRIÇÃO COMPLETA DA MÁQ/EQP OU VEÍCULO ONDE É CONSUMIDO)	PRÓPRIO OU TERCEIRO	FUNÇÃO DESENVOLVIDA NO ESTABELECIMENTO
carregadeira 1114c5	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
carregadeira 1114c6	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
escavadeira1114e1	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
caminhão basculante 1114k4	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
caminhão basculante 1114k5	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
caminhão basculante 1114k6	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
caminhão basculante 1114k7	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
caminhão basculante 1114k8	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
caminhão 124	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
liu gong	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
patrol	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
caminhão fora de estrada 775	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
motoniveladora	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
perfuratriz dx800	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
caminhao / escavadeira	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
carregaderia 990	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
escavadeira 324 (rompedor)	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
escavadeira 390f	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
caminhão fora de estrada 775 K1	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
caminhão fora de estrada 775 K3	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
caminhão fora de estrada 775 4K4	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
carregaderia 990 F1	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario
PENEIRA	PRÓPRIO	Extração/Carregamento e Transporte de Calcario

Destaque-se que, segundo a própria Impugnante, a atividade de decapeamento, consiste na “*retirada da camada de terra depositada sobre a rocha para a exposição do minério, viabilizando, assim, as atividades de desmonte, carregamento e transporte do minério, no caso da Impugnante, o calcário*”.

Essa atividade **não se confunde com o desmonte da rocha** ou com a extração do minério, podendo ser denominada como uma atividade preparatória ou auxiliar, motivo pelo qual, com a devida vênia dos entendimentos em contrário, o óleo diesel consumido em tal atividade não geraria direito a créditos de ICMS.

Considerando-se, porém, que este E. Conselho **não** tem a competência de lançar, resta apenas acrescentar que, **contrariamente ao alegado pela Impugnante**, o crédito relativo ao óleo diesel consumido nas motoniveladoras **de sua propriedade ou formalmente locadas**, utilizadas na atividade em questão, foi integralmente mantido.

b) Créditos Integralmente Glosados - Óleo diesel consumido em veículos e equipamentos de propriedade da Impugnante ou formalmente locados, utilizados em linhas marginais à de produção:

O Fisco promoveu a glosa dos créditos de óleo diesel consumido em veículos e equipamentos de propriedade da Impugnante (ou formalmente locados) que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não têm participação no processo de extração, movimentação interna ou no beneficiamento do minério, isto é, utilizados em linhas marginais à de produção.

Conforme dados exemplificativos abaixo, a glosa dos créditos centrou-se, basicamente, no óleo diesel consumido em veículos/equipamentos utilizados em atividades de apoio operacional, no sentido *lato sensu*, tais como:

- **Ambulâncias:** veículos de primeiros socorros - atendimento a emergências nas áreas produtivas;
- **Caminhão Basculante:** utilizado na movimentação de insumos;
- **Bob Cat:** utilizado na movimentação de corpos moedores e limpeza industrial;
- **Bomba de Hidrante:** utilizada no combate a incêndios;
- **Caminhão Bomba Lança Mix 430:** utilizado na concretagem nas obras de expansão da planta;
- **Caminhão Comboio:** utilizado no abastecimento de equipamentos da mina/manutenção;
- **Caminhão Pipa:** utilizado na umidificação das vias;
- **Caminhonetes Diversas/Utilitários:** utilizadas, basicamente, no transporte de pessoas/ferramentas para as frentes de trabalho;
- **Carregadeiras 938-H e 966C:** utilizadas na movimentação de insumos;
- **Compressor:** utilizado na geração de ar comprimido para funcionamento de equipamentos ligados ao processo e transporte de combustível sólido;
- **Empilhadeira:** utilizada na movimentação de peças no almoxarifado;
- **Escavadeira (E215):** utilizada na movimentação de insumos;
- **Geradores:** utilizados na geração de energia elétrica;
- **Guindastes:** utilizados na manutenção e içamento de peças;
- **Mínicarregadeiras:** movimentação de corpos moedores/limpeza industrial;
- **Plataformas:** plataformas de elevação para manutenção de equipamentos;
- **Torre de Iluminação:** iluminação da área;
- **Trator de Coleta Seletiva:** limpeza industrial;
- **Trator de Esteira D7F:** movimentação de insumos;
- **Trator Girico:** decapeamento;
- **Valmet:** movimentação de insumos.

Como esses veículos e equipamentos **não** exercem ação direta na extração, na movimentação interna e muito menos no beneficiamento do minério,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o óleo diesel neles consumido é considerado material de uso e consumo, cujo crédito é expressamente vedado pelo art. 70, inciso III do RICMS/02.

Esclareça-se que a atividade de decapeamento, consiste na “*retirada da camada de terra depositada sobre a rocha para a exposição do minério, viabilizando, assim, as atividades de desmorte, carregamento e transporte do minério, no caso da Impugnante, o calcário*”.

Essa atividade **não se confunde com o desmorte da rocha** ou com a extração do minério, podendo ser denominada como uma atividade preparatória ou auxiliar, motivo pelo qual, o óleo diesel consumido em tal atividade não gera direito a créditos de ICMS.

Os acórdãos abaixo reproduzidos ratificam o entendimento quanto à correção da glosa dos créditos de óleo diesel utilizados em “Pickups/Utilitários”, “Caminhões Comboio” (abastecimento de outros veículos), “Caminhões Diversos”, “Motoniveladoras” e de outros veículos e equipamentos que **não** têm participação direta na extração e na movimentação interna do minério (equipamentos/veículos de apoio operacional).

Muito embora os equipamentos mencionados no acórdão não sejam necessariamente os mesmos objeto da presente autuação, a tese é exatamente a mesma, isto é, se não participam diretamente do processo produtivo de mineração, o óleo diesel neles consumido não gera direito a créditos do ICMS, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 19.963/13/2ª

“...2.4. DO ITEM “4” DO AUTO DE INFRAÇÃO:

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, A TÍTULO DE “OUTROS CRÉDITOS”, RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL, NÃO CONSUMIDO NA LAVRA, NA MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL E NO BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO, CARACTERIZANDO-SE, PORTANTO, COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

[...]

- **CAMINHÕES COMBOIO** - ABASTECIMENTO DE EQUIPAMENTOS DE MINA:



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SÃO CAMINHÕES CARREGADOS DE COMBUSTÍVEL QUE ABASTECEM OS VEÍCULOS DENTRO DA MINA. SÃO “POSTOS DE COMBUSTÍVEL AMBULANTES”.

NÃO HÁ COMO NEGAR QUE TAL ATIVIDADE É IMPORTANTE NUMA MINERADORA, MAS TOTALMENTE DISSOCIADA DA ATIVIDADE PRECÍPUA DE UMA MINA – MINERAÇÃO. É ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

[...]

- **CAMINHÕES PIPA** - MOLHAR VIAS E ACESSOS:

O CAMINHÃO PIPA É UTILIZADO PARA IRRIGAR E SEDIMENTAR O TRAJETO REALIZADO PELOS CAMINHÕES DE TRANSPORTE DE MINÉRIO, EVITANDO QUE AGENTES NOCIVOS, COMO A POEIRA, INVIABILIZEM A UTILIZAÇÃO DO PRODUTO.

EMBORA DESEMPEHE ATIVIDADE IMPORTANTE, POIS É EVIDENTE QUE O EXCESSO DE POEIRA É PREJUDICIAL AO TRABALHO EM UMA MINERADORA, O QUE SE VERIFICA É QUE TAL VEÍCULO NÃO É UTILIZADO EM NENHUMA DAS ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO DA MINERADORA (EXTRAÇÃO, MOVIMENTAÇÃO, BENEFICIAMENTO OU ESTOCAGEM DO MINÉRIO), OU SEJA, O CAMINHÃO PIPA É UTILIZADO EM ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

- **VEÍCULOS DIVERSOS – Apoio ADMINISTRATIVO:**

SÃO VEÍCULOS DIVERSOS (CAMINHONETE D20 CHEVROLET, NISSAN FRONTIER, MITSUBISHI L200, FORD RANGER, TOYOTA HILUX, ETC.) UTILIZADOS PARA TRANSPORTE DE PESSOAL, DENTRO E FORA DA MINA.

ESSES VEÍCULOS NÃO DESENVOLVEM QUALQUER ATIVIDADE NO PROCESSO DE MINERAÇÃO PROPRIAMENTE DITO. O TRANSPORTE DE PESSOAL É ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL/ADMINISTRATIVO.

- **MOTONIVELADORAS** - TERRAPLENAGEM DE MINA:



DENTRO DE UMA MINA HÁ ESTRADAS E/OU VIAS QUE INTERLIGAM OS DIVERSOS SETORES. AS MOTONIVELADORAS SÃO RESPONSÁVEIS PELA ABERTURA E CONSERVAÇÃO DESSAS VIAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(TERRAPLANAGEM - APOIO OPERACIONAL), MAS NÃO DESEMPENHAM NENHUMA AÇÃO NO PROCESSO DE MINERAÇÃO PROPRIAMENTE DITO.

- **TRATORES** – MANUTENÇÃO DAS MINAS:

SÃO TRATORES DIVERSOS (TRATOR CATERPILLAR D4, TRATOR CATERPILLAR D6N, TRATOR CATERPILLAR D6E, ETC.) UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO E CORTE DE ACESSO NAS MINAS (ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL).

- **BOBCAT - LIMPEZA INDUSTRIAL:**



CONFORME DESCRIÇÃO NA PLANILHA FORNECIDA PELO CONTRIBUINTE (EX.: FL. 357), TRATA-SE DE EQUIPAMENTO UTILIZADO PARA LIMPEZA INDUSTRIAL, ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

[...]

O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NAS ÁREAS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ACIMA NÃO SE CONFUNDE COM AQUELE CONSUMIDO NA LAVRA, NA MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL E NO BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO, CARACTERIZANDO-SE, PORTANTO, COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO, SEM DIREITO A CRÉDITO DO ICMS, FACE À VEDAÇÃO CONTIDA NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

[...]

ACRESCENTE-SE QUE A E. 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, AO ANALISAR CASO SIMILAR, APROVOU O ESTORNO DE CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM CAMINHONETES, CAMINHÃO GUINDALTO, CAMINHÃO DE APOIO, COMPRESSOR GERADOR, MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRA E TRATORES DE PNEU, CONFORME ACÓRDÃO Nº. 18.966/10/2ª, UTILIZANDO OS SEGUINTE ARGUMENTOS:

Acórdão nº 18.966/10/2ª

“TRATA-SE DE APROPRIAÇÃO INDEVIDA, A TÍTULO DE CRÉDITO, DO IMPOSTO INFORMADO NAS NOTAS FISCAIS RELACIONADAS NO ANEXO 4 DA EXIGÊNCIA FISCAL, REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL UTILIZADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADO SINTETICAMENTE NO LIVRO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, SUBTÍTULO “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, CONFORME DETALHAMENTO FORNECIDO PELA CONTRIBUINTE.

[...]

NUMA ANÁLISE DA PLANILHA APRESENTADA PELO FISCO, CONSTATA-SE QUE FORAM GLOSADOS OS CRÉDITOS DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS NOS QUAIS O FISCO CONSIDEROU COMO “APOIO” À ATIVIDADE EXTRATIVA, ESTORNANDO-SE CRÉDITO DE AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL PARA UTILIZAÇÃO EM CAMIONETES, CAMINHÃO GUINDALTO, CAMINHÃO DE APOIO, COMPRESSOR GERADOR, MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRA, TRATORES DE PNEU.

O TRABALHO DO PERITO ACERCA DESSA MATÉRIA, COMO SE DENOTA NOS ANEXOS IIA E IIB, REFORÇA O ENTENDIMENTO DO FISCO. É QUE, AO EXPLICITAR QUE OS VEÍCULOS CUJOS CRÉDITOS DO ICMS FORAM GLOSADOS NÃO EXERCEM PAPEL NA ATIVIDADE PRODUTIVA, O ÓLEO DIESEL ADQUIRIDO E CONSUMIDO PELOS EQUIPAMENTOS NÃO PODEM SER CONSIDERADOS INSUMOS QUE GERAM CRÉDITO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NA IN 01/86 E 01/01.

NESSE CONTEXTO, A EXIGÊNCIA FISCAL ENCONTRA-SE CORRETA À LUZ DA IN 01/86 E IN 01/01, DEIXANDO-SE DE FAZER COMENTÁRIOS ACERCA DA QUESTÃO DA PROPORCIONALIDADE EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO EM FACE DA CONSTATAÇÃO DA INEXISTÊNCIA DESSAS OPERAÇÕES NO PERÍODO AUTUADO.” (GRIFOU-SE.)

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

“...1.3 – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL E ÓLEO LUBRIFICANTE UTILIZADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADOS SINTETICAMENTE NO LIVRO DE REGISTRO E APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, SUBTÍTULO “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”

TRATA-SE DE **ESTORNO DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL E ÓLEO LUBRIFICANTE, UTILIZADOS EM EQUIPAMENTOS EMPREGADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO**, LANÇADOS SINTETICAMENTE NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, SUBTÍTULO “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, CONFORME DETALHAMENTO FORNECIDO PELA CONTRIBUINTE, EM ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES FISCAIS.

[...]

ANALISANDO O ANEXO 3A (CD) DO AUTO DE INFRAÇÃO PERCEBE-SE QUE **O FISCO ESTORNOU O CRÉDITO RELATIVO AO ÓLEO DIESEL** CONSUMIDO NAS SEGUINTE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS: **MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRAS, BOB CAT, VEÍCULOS DE PASSEIO**, INCLUSIVE **PICKUPS** E

FURGÕES, EMPILHADEIRAS E CAMINHÕES QUE NÃO ATUAM NO TRANSPORTE DE MINÉRIO.

DE MODO DIVERSO, MANTEVE OS CRÉDITOS NA PROPORÇÃO DO CONSUMO EM EQUIPAMENTOS VINCULADOS À ATIVIDADE EXTRAÇÃO E TRANSPORTE INTERNO DO MINÉRIO, COMO CAMINHÕES, PERFURATRIZES, RETROESCAVADEIRAS E CARREGADEIRAS.

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE OS VEÍCULOS A QUE SE REFERE O ESTORNO ATUAM NA ATIVIDADE, DESDE A IRRIGAÇÃO DE VIAS, MOVIMENTAÇÃO E REMOÇÃO DE EQUIPAMENTOS E LUBRIFICAÇÃO DAS MÁQUINAS.

O FISCO FIRMA CONVICÇÃO DE QUE OS VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS ATUAM EM LINHA MARGINAL OU SÃO ALHEIOS AO PROCESSO PRODUTIVO.

SUSTENTA O FISCO QUE OS **TRATORES DE ESTEIRA SÃO VEÍCULOS QUE SE PRESTAM À MANUTENÇÃO DE VIAS, ACERTO DE PRAÇAS E PILHAS DE ESTÉRIL OU REJEITO, TAL COMO AS MOTONIVELADORAS.**

COMO JÁ MENCIONADO EM VÁRIOS TRABALHOS FISCAIS SEMELHANTES, AS **MOTONIVELADORAS (PATROL)**, POR TODAS AS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA IMPUGNANTE ATÉ HOJE, SÃO VEÍCULOS DESTINADOS A ABERTURA E MANUTENÇÃO DE VIAS DE TRÂNSITO INTERNO DO ESTABELECIMENTO, ATUANDO EXCLUSIVAMENTE NESSAS ATIVIDADES.

OS EQUIPAMENTOS OBJETO DO ESTORNO DE CRÉDITO SÃO VEÍCULOS OU EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO E TRANSPORTE INTERNO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU COLABORANDO NA ATIVIDADE DE MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS.

COMO JÁ MENCIONADO, NÃO SE VERIFICA NOS AUTOS O ESTORNO DE CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL UTILIZADO EM CAMINHÕES FORA DE ESTRADA; CAMINHÕES CAÇAMBA ESTRADA, PÁS-CARREGADEIRAS, ESCAVADEIRAS E PERFURATRIZES, POIS TODOS ELES, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO, SE ENQUADRAM COMO EQUIPAMENTOS UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE LAVRA, EXTRAÇÃO, TRANSPORTE, BENEFICIAMENTO E ESTOCAGEM DO MINÉRIO.

ASSIM, ANALISANDO AS INFORMAÇÕES PRODUZIDAS PELAS PARTES NESTE E EM OUTROS PROCESSOS EM RELAÇÃO AOS EQUIPAMENTOS, **CONCLUI-SE QUE AS MOTONIVELADORAS ATUAM DE FORMA SECUNDÁRIA, APENAS NA MANUTENÇÃO DE ESTRADAS E VIAS INTERNAS.**

NO TOCANTE AO CONSUMO DE ÓLEO DIESEL NAS **MOTONIVELADORAS**, **DÚVIDAS NÃO EXISTEM QUANTO À IMPROPRIEDADE DO CREDITAMENTO**, UMA VEZ QUE TAIS EQUIPAMENTOS ATUAM EXCLUSIVAMENTE EM LINHA MARGINAL AO PROCESSO PRODUTIVO, POIS NÃO ATUAM NA EXPLORAÇÃO

DIRETA DO MINÉRIO, MAS SIM NA RETAGUARDA, NA MANUTENÇÃO DAS VIAS DE ACESSO E DESLOCAMENTO INTERNO.

NÃO SE DISCUTE A NECESSIDADE DAS MOTONIVELADORAS E DOS CAMINHÕES AUXILIARES, MAS É EVIDENTE QUE ELES NÃO ESTÃO ATRELADOS AO PROCESSO DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIO. CASO CONTRÁRIO, TODOS OS EQUIPAMENTOS DO ESTABELECIMENTO DEVERIAM TAMBÉM SER CONSIDERADOS PARA A TOMADA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO.

DE MESMA SORTE ENCONTRAM-SE **OS TRATORES DE ESTEIRAS QUE SE PRESTAM PARA O NIVELAMENTO DAS VIAS POR ONDE PASSAM OS VEÍCULOS COM O MINÉRIO E ABERTURA DE NOVAS FRENTES DE TRABALHO COM EVENTUAIS REMOÇÕES DE ENTULHOS EM PONTOS ESTRATÉGICOS.**

TRAZ O FISCO AS SEGUINTE APLICABILIDADES PARA OS TRATORES DE ESTEIRA E PNEU:

- **TRATOR DE ESTEIRA:** ESCLARECEMOS QUE ESTES VEÍCULOS SE PRESTAM À MANUTENÇÃO DE VIAS, RECOMPOSIÇÃO DE CAVAS E RETALUDAMENTO DE ENCOSTAS, TERRAPLANAGEM E LIMPEZA DE MATERIAIS DISPERSOS NO SOLO. PORTANTO, EXERCEM UMA ATIVIDADE MARGINAL À LINHA DE PRODUÇÃO, NÃO GERANDO DIREITO À CRÉDITO DO IMPOSTO, TANTO DO EQUIPAMENTO EM SI, QUANTO DAS PARTES E PEÇAS UTILIZADAS PARA MANUTENÇÃO DO MESMO, QUE É O CASO EM QUESTÃO. O PRÓPRIO CC/MG JÁ SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DO FISCO, EM JULGAMENTO DE PTAs DA PRÓPRIA AUTUADA, NAS DECISÕES PROLATADAS NOS ACÓRDÃOS 3799/11/CE (PTA 01.000159422.42) E 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68).

[...]

HÁ DE SE REGISTRAR QUE OS ACÓRDÃOS Nºs 21.372/13/1ª E 4.278/14/CE, COM SUJEIÇÃO PASSIVA DE MESMA TITULARIDADE, FORAM INSTRUÍDOS COM **RESPOSTA PERICIAL** A QUESITOS E DENTRE ESSES, UM ESPECÍFICO PARA OS EQUIPAMENTOS AQUI TRATADOS, QUEDANDO OBJETIVA A RESPOSTA DO PERITO, **“PATROL >CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESTRADAS; TRATOR DE ESTEIRA E TRATOR DE PNEU > ESTES TRATORES TÊM A FUNÇÃO DE APOIO OPERACIONAL – ACERTO DE PRAÇAS E ESTRADAS.”**

EM QUE PESE NECESSÁRIO, 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 FINS DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO.

HÁ DE SER SALIENTADO QUE **ESSE ENTENDIMENTO FISCAL FOI CORROBORADO ATRAVÉS DO JULGAMENTO DO PTA Nº 01.000172472.23, NO ACÓRDÃO Nº 21.372/13/1ª** PERTENCENTE AO MESMO ESTABELECIMENTO, CONTENDO AS MESMAS IRREGULARIDADES AUTUADAS, PORÉM RELATIVAS AO EXERCÍCIO DE 2006, ENDOSSADO NA DECISÃO DA CÂMARA ESPECIAL, ACÓRDÃO Nº 4.278/14/CE...” (GRIFOU-SE.)

c) **Créditos Integralmente Glosados** - Óleo diesel consumido em veículos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS:

O consumo do óleo diesel, nesse caso, ocorre em **veículos de propriedade de terceiros**, utilizados na prestação de serviços contratados pelo Sujeito Passivo, **não** sujeitos à incidência do ICMS.

Conforme informação do Fisco, ratificada pelos dados contidos no Anexo 5 do Auto de Infração, *“a maior parte das máquinas, dos equipamentos e veículos, nos quais o óleo diesel é consumido, são de propriedade de terceiros e operados por eles, prestadores de serviços, conforme informado pelo contribuinte. São eles: empilhadeira, caminhão, caminhão basculante, caminhão Brook (para caçambas), caminhão pipa, caminhonete, carregadeira de rodas, compressor de ar, escavadeira hidráulica, guindaste, minicarregadeira, pá carregadeira, perfuratriz, pick-up, rompedor hidráulico, trator de esteira, varredeira”*.

Assim, independentemente de a responsabilidade pelo fornecimento do combustível ser do Sujeito Passivo, este **não** tem o direito ao crédito do ICMS, pois **não** é ele quem consome o combustível, e sim a empresa contratada, que **não** exerce atividades tributadas pelo ICMS.

O crédito de óleo diesel somente é passível de apropriação se for consumido em máquinas, veículos e equipamentos próprios ou formalmente locados de terceiros, que sejam empregados nas fases de lavra, movimentação do material e beneficiamento do minério, no processo de produção das empresas mineradoras.

Esse é o entendimento exposto pela SEF/MG, na solução dada à Consulta de Contribuinte nº 01/2003, abaixo reproduzida:

Consulta de Contribuinte SLT Nº 01/2003

Ementa:

“MINERADORA-PRODUTO INTERMEDIÁRIO - MÁQUINAS, VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LOCADOS - Permite-se a apropriação como crédito do imposto referente à aquisição de óleo diesel utilizado em máquinas, veículos e equipamentos próprios ou formalmente locados de terceiros, empregados nas fases de lavra, movimentação do material e beneficiamento, no processo de produção das empresas mineradoras (Instrução Normativa SLT nº 01 de 03/05/01).” (Grifou-se.)

EXPOSIÇÃO:

“A Consulente informa que apura o ICMS pelo sistema de débito e crédito e comprova suas saídas por meio de nota fiscal modelo 1, emitida por processamento eletrônico de dados.

Salienta que tem como atividade principal a extração e o beneficiamento de minério de ferro e, ao desenvolver essa atividade, optou por operar com um mix de

máquinas próprias e de terceiros, que operam "full time", visando minimizar o risco decorrente de alto grau de imobilização.

Ressalta que, com base na Instrução Normativa SLT nº 01 de 03/05/01, é pacífico o seu direito de se creditar do ICMS cobrado e destacado nas notas fiscais de aquisição de óleo diesel utilizado no seu processo de produção, pelas máquinas, veículos e equipamentos próprios ou locados de terceiros, na lavra, movimentação e beneficiamento do minério de ferro.

Isso posto,

CONSULTA:

O entendimento da Consulente está correto?"

RESPOSTA:

“Sim. O óleo diesel consumido pelas máquinas, veículos e equipamentos próprios ou **formalmente locados** de terceiros, nas etapas designadas como lavra, movimentação do material e beneficiamento, relativas ao processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras, enseja aproveitamento do crédito de ICMS, dado que, nessas circunstâncias, o óleo diesel se considera produto intermediário, nos termos da Instrução Normativa SLT nº 01 de 03/05/01.

O fato de que o consumo do óleo diesel se dá em máquinas, veículos e equipamentos formalmente locados de terceiros, não impede o aproveitamento do crédito do imposto relativo ao produto intermediário consumido, desde que as condições dispostas na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20/02/86 e na Instrução Normativa SLT nº 01 de 03/05/01 sejam atendidas.

Cabe salientar que a locação de máquinas, veículos e equipamentos, de que tratamos, é a formalmente disciplinada pelo Direito Civil.

Ressalte-se, também, que o aproveitamento do crédito deve ocorrer à vista da 1ª via da nota fiscal de aquisição do óleo diesel, em nome da Consulente, nos termos do artigo 63, Parte Geral do RICMS/02.” (Grifou-se.)

A glosa de créditos relativos ao óleo diesel consumido em veículos de terceiros, não formalmente locados, é corroborada pelo Acórdão nº 21.530/14/3ª (ratificado pelo Acórdão nº 4.380/15/CE), que analisou a mesma matéria, envolvendo empresa que também explora a atividade de mineração, *verbis*:

ACÓRDÃO: 21.530/14/3ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(RATIFICADO PELO ACÓRDÃO Nº 4.380/15/CE)

PTA/AI: 01.000187985-68

IMPUGNANTE: VALE S.A.

EMENTA (PARCIAL):

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ÓLEO DIESEL. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DA ENTRADA DE **ÓLEO DIESEL** NÃO CONSUMIDO NA LAVRA, BENEFICIAMENTO, ESTOCAGEM E MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE MINÉRIO DE FERRO, E AINDA, **UTILIZADO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS QUE PRESTAM SERVIÇO À AUTUADA DENTRO DO ESTABELECIMENTO MINERADOR, NÃO PODENDO, EM NENHUMA DAS SITUAÇÕES, SER CONSIDERADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DO RICMS/02. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.** EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA...” (GRIFOU-SE.)

DECISÃO:

“...RELEMBRANDO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE CONSTATAÇÃO, COM BASE EM PLANILHA ELABORADA PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE PARA JUSTIFICAR LANÇAMENTO NO CAMPO “OUTROS CRÉDITOS” DA DAPI, DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A:

[...]

- **AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS** CONTRATADOS PELA AUTUADA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NO ESTABELECIMENTO MINERADOR, NÃO PODENDO TAL COMBUSTÍVEL SER CARACTERIZADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DA PARTE GERAL DO RICMS/02;

[...]

ÓLEO DIESEL:

CONFORME DEMONSTRADO PELA FISCALIZAÇÃO, NÃO FORAM CONCEDIDOS CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO FORA DA LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO.

NESTE CASO, O CONSUMO DE ÓLEO DIESEL SE DEU EM:

[...]

- **CONSUMO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS: NESSE CASO, O ÓLEO DIESEL É CONSUMIDO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS CONTRATADOS PELA IMPUGNANTE PARA DIVERSAS MODALIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA, FATO GERADOR DO ISSQN.**

TAL FATO É INCONTROVERSO, CONFORME O ALEGADO PELA IMPUGNANTE ÀS FLS. 141/142 DOS AUTOS.

ASSIM, SENDO O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS, OS QUAIS PRESTAM SERVIÇOS À IMPUGNANTE, ENTENDE-SE CORRETA A GLOSA DOS CRÉDITOS... (GRIFOU-SE)

Assim, o óleo diesel consumido em equipamentos de terceiros, não formalmente locados, **não geram direito a créditos de ICMS, independentemente de serem ou não utilizados** nas fases do processo produtivo de mineração.

Com relação ao Acórdão nº 21.056/13/3ª, citado pela Impugnante, a decisão foi reformada pelo Acórdão nº 4.207/14/CE, na parte que lhe interessava, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 4.207/14/CE

(REFORMA DO ACÓRDÃO Nº 21.056/13/3ª)

RELATÓRIO

“... DA DECISÃO RECORRIDA

[...]

A DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 21.056/13/3ª, POR MAIORIA DE VOTOS, JULGOU PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADA PELO FISCO ÀS FLS. 343 E 344, E AINDA, PARA EXCLUSÃO DAS EXIGÊNCIAS:

A) ...

B) RELATIVAS AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NOS SEGUINTE VEÍCULOS: CAMINHÃO TRAÇADO, CAMINHÃO-FORA-DE-ESTRADA (EXCETO AQUELE UTILIZADO COMO CAMINHÃO PIPA), PÁ MECÂNICA (PÁ CARREGADEIRA) E TRATORES DE ESTEIRA E TRATORES DE PNEUS;

C) ... “

DECISÃO

“... **COM RELAÇÃO AO ÓLEO DIESEL, DEVE-SE REITERAR QUE O SEU CONSUMO SE DÁ EM VEÍCULOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS (CAMINHÕES TRAÇADOS, TRATORES DE ESTEIRA E PNEUS, CAMINHÃO-FORA-DE-ESTRADA E PÁ-MECÂNICA), UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTRATADOS PELO SUJEITO PASSIVO, SERVIÇOS ESTES NÃO SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO ICMS.**

ASSIM, INDEPENDENTEMENTE DE A RESPONSABILIDADE PELO FORNECIMENTO DO COMBUSTÍVEL SER DO SUJEITO PASSIVO, ESTE NÃO TEM O DIREITO AO CRÉDITO DO ICMS, POIS NÃO É ELE QUEM CONSUME O COMBUSTÍVEL E QUEM O CONSUME NÃO EXERCE ATIVIDADES TRIBUTADAS PELO ICMS.

NA APURAÇÃO DOS VALORES PARA ESTORNO DE CRÉDITO O FISCO CONSIDEROU A FUNÇÃO E A ÁREA DE ATUAÇÃO DOS VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS CONSUMIDORES DE ÓLEO DIESEL, CONFORME DEMONSTRADO NO ANEXO 5.1, FLS. 249/312, DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PTA Nº 01.000172195.99. AS ÁREAS DE ATUAÇÕES DE “APOIO”, “MOVIMENTAÇÃO INTERNA” E “INFRAESTRUTURA” (ALÉM DO GRUPO CLASSIFICADOS COMO “OUTROS EQTOS CONSUMIDORES DE ÓLEO DIESEL”), FORAM OBJETO DE COMPOSIÇÃO DO PERCENTUAL MENSAL DE ESTORNO.

VISANDO A UM MELHOR ENTENDIMENTO, O FISCO TRANSCREVE SUAS DEFINIÇÕES CONFORME ABAIXO:

INFRAESTRUTURA: CONJUNTO DE OPERAÇÕES (ABERTURA DE ACESSOS, NOVAS FRENTES DE LAVRA, MANUTENÇÃO DE PISTAS, ETC.) QUE CRIAM AS CONDIÇÕES BÁSICAS PARA OPERAÇÃO DA MINA.

MOVIMENTAÇÃO INTERNA: OPERAÇÃO REALIZADA PARA MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS, UTILIZANDO CAMINHÕES RODOVIÁRIOS. OPERAÇÃO TODA TERCEIRIZADA PELA EMPRESA GPA CONSTRUÇÃO PESADA & MINERAÇÃO LTDA, CNPJ 41.679.762/0001-43.

APOIO: ATIVIDADES DE APOIO AOS SERVIÇOS ESSENCIAIS QUE SÃO DESENVOLVIDOS NA ÁREA DE INFRAESTRUTURA COMO EXEMPLO ATIVIDADES DE MANUTENÇÃO E ATIVIDADES DE APOIO À PRODUÇÃO.

OUTROS EQUIPAMENTOS CONSUMIDORES DE ÓLEO DIESEL: TRATA-SE DE EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADES DE TERCEIROS (CAMINHÕES, ESCAVADEIRAS, RETROESCAVADEIRAS, GUINDASTES) E PRÓPRIOS (CAMINHÕES E CAMINHONETES) UTILIZADOS NA ÁREA OPERACIONAL, PORÉM SEM FUNÇÃO ESPECÍFICA.

PORTANTO, DE ACORDO COM DEFINIÇÕES ANTERIORMENTE CITADAS, ESPECIALMENTE AS ÁREAS DE ATUAÇÕES DE INFRAESTRUTURA E DE APOIO, ALÉM DO GRUPO CLASSIFICADOS COMO “OUTROS EQTOS CONSUMIDORES DE ÓLEO DIESEL”, NÃO ESTÃO ENQUADRADOS NAS FASES DO PROCESSO DESENVOLVIDO PELA EMPRESA MINERADORA, OU SEJA, AS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS QUE OPERAM NESTAS ÁREAS DE ATUAÇÕES NÃO ESTÃO LOCADOS NA LAVRA, NA MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL OU NO BENEFICIAMENTO. RESSALTE-SE QUE A ÁREA DE ATUAÇÃO “APOIO” É INTEGRADA POR CAMINHÕES PIPA, OS QUAIS EXERCEM A FUNÇÃO RESTRITA DE MOLHAR AS VIAS DE ACESSO. DESTACA-SE, TAMBÉM, QUE PARA O GRUPO “OUTROS EQTOS CONSUMIDORES DE ÓLEO DIESEL”, NEM O PRÓPRIO CONTRIBUINTE CONSEGUE CLASSIFICAR O LOCAL DE ATUAÇÃO DESTES EQUIPAMENTOS.

A ÁREA DE ATUAÇÃO - VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS “MOVIMENTAÇÃO INTERNA” É TODA CONSTITUÍDA DE “CAMINHÕES TRAÇADO” E “CAMINHÕES PIPA” SENDO OS TRABALHOS ELABORADOS POR UMA EMPRESA TERCEIRIZADA. FOI CONTRATADA A EMPRESA “GPA CONSTRUÇÃO PESADA & MINERAÇÃO LTDA”, CNPJ 41.679.762/0001-43, QUE PRESTA SERVIÇOS DE CARGA E TRANSPORTE PARA

MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS E IRRIGAÇÃO DE ESTRADAS DA MINERAÇÃO DO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA.

NO CASO DOS TRATORES DE ESTEIRA/PNEUS, PELO QUE CONSTA DOS AUTOS, EVIDENCIA-SE QUE SÃO UTILIZADOS EM ATIVIDADES ALHEIAS AO PROCESSO PRODUTIVO DO MINÉRIO DE FERRO, ESTANDO DESSA FORMA CORRETA A GLOSA DO CRÉDITO DE ICMS DO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO POR ESSES EQUIPAMENTOS.

[...]

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A CÂMARA ESPECIAL DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONHECER DO RECURSO DE REVISÃO. **NO MÉRITO, POR MAIORIA DE VOTOS, EM DAR-LHE PROVIMENTO PARA QUE SEJAM RESTABELECIDAS AS EXIGÊNCIAS REFERENTES ... ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM CAMINHÃO TRAÇADO, CAMINHÃO-FORA-DE-ESTRADA, TRATORES DE ESTEIRA, TRATORES DE PNEUS E PÁ MECÂNICA (PÁ CARREGADEIRA), ...” (GRIFOU-SE)**

Ressalte-se que, **ao contrário da alegação da Impugnante**, o fato de determinado bem ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte **não** assegura sua classificação como produto intermediário, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86, pois há produtos que são utilizados na linha central de produção, mas que são considerados materiais de uso e consumo, sendo este o caso, por exemplo, das partes e peças de manutenção periódica de máquinas e equipamentos da produção.

O critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, embora não suficiente, para determinação se determinado bem é ou não alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos em norma legal distinta, no caso a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

É importante salientar que a LC nº 87/96 **não alterou o conceito**, para aplicação da legislação do ICMS, **de produto intermediário e de material de uso e consumo, não** tendo sentido, pois, a afirmação da Impugnante de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas a comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

Ademais, o art. 33, *caput* e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que, **na aplicação do art. 20 da mesma lei**, utilizado com fundamento de sua defesa pela Autuada, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33.

Por fim, resta destacar que **não** é a essencialidade de determinado bem, para a consecução da atividade econômica do contribuinte, que determina a sua condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, pois o direito ao crédito do imposto encontra-se subordinado às normas estabelecidas no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

A energia elétrica, por exemplo, apesar de ser absolutamente indispensável a todo e qualquer empreendimento, somente gera direito a créditos do imposto, quando utilizada no processo de industrialização, no sentido *stricto sensu*, nos termos estabelecidos no art. 66, inciso III e § 4º do RICMS/02, isto é, os créditos a ela relativos são vedados pela legislação vigente nas demais hipóteses.

Vê-se, pois, que **há um amplo arcabouço legal que ampara o feito fiscal**, transitando desde a CF/88 até as normas regulamentares internas do estado de Minas Gerais, que autorizam os estornos de créditos em casos da espécie.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos do óleo diesel nas situações mencionadas, uma vez que efetivamente caracterizado como **material de uso e consumo**, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, incisos III do RICMS/02.

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

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

Efeitos de 01/01/11 a 31/12/19

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

2.1. Da Arguição de Aplicação Indevida da Multa de Revalidação:

A Impugnante sustenta que a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 somente poderia ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 do mesmo diploma legal, isto é, somente nos casos de não recolhimento do imposto.

Acrescenta que, *“no caso dos autos, há alegado creditamento indevido do imposto, já penalizado pela multa isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei 6763/1975, o que significa dizer que a conduta da Impugnante e a hipótese de autuação – se mantida – já foi penalizada”*.

No entanto, **em que pesem os seus argumentos**, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 estabelece, claramente, que as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

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

[...]

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

[...]

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Por outro lado, o art. 195 do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica em casos da espécie.

Com essa alteração, o *caput* do referido dispositivo legal estabeleceu expressamente que, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS, **os valores indevidamente apropriados serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, da multa relativa ao aproveitamento indevido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

RICMS/02

(Vigência a partir de 01/02/15)

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

Esclareça-se, porém, que o § 1º do referido dispositivo legal, garante ao contribuinte a quitação do crédito tributário com os créditos acumulados que detiver, observado o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo.

Art. 195 (...)

§ 1º **O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir** do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, **o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica**, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º. (Grifou-se)

Por sua vez, o § 4º disciplina que valores relativos aos juros de mora e à multa de revalidação sofrerão redução proporcional à parcela quitada mediante utilização de saldos credores acumulados.

Assim, se o contribuinte detiver saldo credor acumulado para quitar a totalidade dos créditos indevidamente apropriados, **ele arcará somente com o valor da multa isolada exigida**, como ocorria à época em que se exigia a recomposição da conta gráfica.

De forma similar, se o saldo credor acumulado for suficiente para cobrir apenas parte dos créditos indevidamente apropriados, **os juros de mora e a multa de revalidação serão exigidos somente de forma proporcional à parcela não quitada**, o que ocorria, também, à época da exigência da recomposição da conta gráfica, em que os créditos do contribuinte eram inferiores aos valores glosados.

Se o contribuinte não possuir nenhum saldo credor, a recomposição geraria valor a recolher exatamente igual ao somatório dos créditos glosados, sobre o qual incidiria a multa de revalidação.

Independentemente dessas observações, a exigência fiscal da multa de revalidação, como já afirmado, está devidamente amparada no *caput* do art. 195 do RICMS/02.

Há que se destacar que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas **instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização** (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, pois este pode fazer uso de eventuais créditos acumulados que possuir para quitação do crédito tributário, ou, se assim não desejar, manter os créditos em sua conta gráfica para compensação com débitos futuros ou mesmo transferi-los a terceiros, nos termos previstos na legislação.

O próprio Decreto nº 46.698/14 (art. 4º), que alterou a redação do art. 195 do RICMS/02, faz menção expressa a seus efeitos retroativos, com fulcro no art. 144, § 1º do CTN.

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste Decreto **aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144** do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Grifou-se.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, **contrariamente à afirmação da Impugnante**, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria, uma vez que a exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 está expressamente prevista no art. 195 do RICMS/02.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Alexandra Codo Ferreira de Azevedo (Revisora), Flávia Sales Campos Vale e Alexandre Périssé de Abreu.

Sala das Sessões, 30 de novembro de 2021.

Luiz Geraldo de Oliveira
Presidente / Relator

D