

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

Acórdão: 20.403/14/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000208581-81  
Impugnação: 40.010135433-26  
Impugnante: Votorantim Cimentos S.A.  
IE: 001367946.01-80  
Proc. S. Passivo: Otto Cristovam Silva Sobral/Outro(s)  
Origem: DF/Passos

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de óleo diesel destinado ao uso e consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75. Entretanto, devem ser concedidos créditos de ICMS sobre o óleo diesel utilizado nos equipamentos “Caminhão Comboio”, “Caminhão Fora de Estrada”, Caminhão Pipa”, “Carregadeiras”, “Compressor de Ar, “Empilhadeiras”, “Escavadeiras Liebherr”, “Motoniveladora”, “Perfuratriz e “Trator de Esteiras”. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período 01/01/09 a 30/09/12, provenientes de aquisições de óleo diesel destinado ao uso e consumo do estabelecimento.

O período fiscalizado se estendeu de 01/01/09 a 31/08/13, mas em relação ao período de 01/10/12 a 31/08/13, não houve qualquer autuação em razão de inexistência de aproveitamento de créditos de ICMS relativos à entrada de óleo diesel no estabelecimento em análise.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 36/68, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 134/155.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 159/173, opina pela procedência parcial do lançamento para conceder o crédito de ICMS sobre o óleo diesel utilizado nos equipamentos “perfuratriz hidráulica” e “escavadeira liebherr”, visto que utilizados diretamente na linha central de produção do minério, conforme previsto no art. 66, inciso V do RICMS/02 e na IN SLT nº 01/86. Além disso, em face da mudança

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de interpretação decorrente da revogação da IN SLT nº 01/01 e pautando-se nas garantias dos arts. 100, inciso I, parágrafo único e 106, inciso I, ambos do CTN, deve-se afastar a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo no que se refere ao ICMS incidente no óleo diesel utilizado nos caminhões fora de estrada e nas pás carregadeiras.

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período 01/01/09 a 30/09/12, provenientes de aquisições de óleo diesel destinado ao uso e consumo do estabelecimento.

Insta observar que a Autuada atua no setor de cimento, executando tanto a atividade de mineração do calcário e da argila, quanto a de transformação de tais matérias primas em cimento, o que ocorre em estabelecimento industrial situado próximo à mina.

Segundo a Fiscalização, a parcela do combustível que não permite o aproveitamento do crédito foi utilizada em linhas marginais de produção, em atividades alheias às do estabelecimento, em veículos de terceiras empresas e ainda, em fins não informados pela Contribuinte, não se enquadrando os critérios previstos no art. 66, inciso V do RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 01/86 para o aproveitamento.

Inicialmente, quanto à afirmação de que há um erro material no Auto de Infração em razão de o Anexo 5.e de fls. 32 englobar o período de janeiro de 2009 a setembro de 2013, ao passo que o Anexo 2, de fls. 18/20, refere-se apenas ao período de janeiro de 2009 a setembro de 2012, ver-se-á que não assiste razão à Impugnante.

O período auditado pela Fiscalização, como consta do Relatório Detalhado do Auto de Infração, às fls. 13, foi de 01/01/09 a 31/08/13. Assim, no Anexo 5.e, por estar ele vinculado ao período auditado, fez-se a análise de utilização e respectivo direito ao crédito de ICMS do óleo diesel utilizado durante todo esse período.

No entanto, pela análise da escrituração da Impugnante, concluiu a Fiscalização que o aproveitamento do crédito decorrente das aquisições de óleo diesel somente se deu até o mês de setembro de 2012, não havendo creditamento de tais valores a partir de outubro de 2012.

Por esse motivo, o Anexo 2, que se presta a demonstrar o crédito tributário exigido pela Fiscalização em cada competência, especificando o valor do crédito tributário exigido, contempla apenas o período de janeiro de 2009 a setembro de 2012, por ser este o lapso temporal em que ocorreu o aproveitamento do citado crédito de ICMS.

Passando à análise do crédito propriamente dito, a não cumulatividade do ICMS decorre de norma constitucional, especificamente, do art. 155, § 2º, inciso I:

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2.º 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;

A LC nº 87/96 reproduz a previsão constitucional no seu art. 19, cabendo ao art. 20, §§ 1º e 2º dispor sobre a vedação do crédito na entrada de mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento:

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.**

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal. (Grifou-se)

O art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 também trata do aproveitamento de créditos de ICMS nos seguintes termos:

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;

As vedações ao aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de entradas de bens destinados a uso e consumo até 31 de dezembro de 2019 e de bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento estão previstas no art. 70 do RICMS/02, respectivamente nos incisos III e XIII:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

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

Toda a celeuma tributária do presente Auto de Infração gira em torno de se determinar se as máquinas que consumiram o óleo diesel gerador do crédito em discussão foram utilizadas diretamente no processo de extração/produção da Autuada ou se, de forma contrária, tal combustível foi utilizado em máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento.

Destaca-se, que a atividade da empresa autuada, compreende a execução de atividade de mineração do calcário e da argila, como também a transformação de tais matérias primas em cimento, que se dá em local contíguo ao da mina. Para que ocorra a produção de cimento, é fundamental o transporte interno dessas matérias primas para o respectivo setor produtivo.

A Autuada apresentou nos autos um Laudo Técnico de fls. 102/133, com a utilização de cada um dos equipamentos, que foram considerados pela Fiscalização como alheios ou marginais à atividade do estabelecimento, entretanto, esses equipamentos são imprescindíveis à linha principal da produção.

Nesse contexto, depreende-se que o combustível consumido no transporte interno do minério até a produção, também deve gerar direito ao crédito do ICMS, uma vez que sem essa etapa o produto final jamais seria alcançado ou comercializado.

Necessário dar conta, também, que a antiga IN SLT nº 01/01, vigente entre 02 de março de 2001 e 04 de março de 2013, autorizava o crédito do ICMS referente ao óleo diesel utilizado no processo de mineração, nos seguintes termos:

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.**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que nesse caso, não há como afastar a imprescindibilidade e a utilização de tais veículos na linha direta de produção da empresa.

Diante disso, reputa-se correto o crédito de ICMS sobre o óleo diesel utilizado nos equipamentos "Caminhão Comboio", "Caminhão Fora de Estrada", "Caminhão Pipa", "Carregadeiras", "Compressor de Ar", "Empilhadeiras", "Escavadeiras Liebherr", "Motoniveladora", "Perfuratriz" e "Trator de Esteiras" descritos nas fls. 50/53 dos autos.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa quando aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa e que haveria ofensa aos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade.

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, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar, como previsto na legislação, os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, “são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias”.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

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

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO 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<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Nesse caso, determina a norma tributária os critérios a serem utilizados na apropriação do crédito de ICMS decorrente da entrada de óleo diesel no estabelecimento. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por fim, não há que se falar em violação aos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e o Auto de Infração, lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do RPTA, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Por fim, a Impugnante protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, diligências e, pela realização de prova pericial, bem como pela posterior juntada de documentos (fls. 68).

O art. 119 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, publicado pelo Decreto nº 44.747/08, claramente determina que a Impugnação deva conter toda a matéria e documentos relacionados com a defesa e com eventual pedido de perícia:

Art. 119. Na impugnação será alegada, de uma só vez, a matéria relacionada com a situação fiscal de que decorreu o lançamento, inclusive a desconsideração de ato ou negócio jurídico, se for o caso, ou o pedido de restituição, com a indicação precisa:

I - do número do PTA;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II- da matéria objeto da discordância, inclusive quantidades e valores;

III - dos quesitos, quando requerida a prova pericial, sob pena desta não ser apreciada quanto ao mérito;

IV - de assistente técnico, caso queira, ficando vedada a indicação em etapa posterior.

Parágrafo único. Os documentos que constituam prova serão anexados à impugnação, inclusive os arquivos eletrônicos com certificado de integridade das informações, sob pena de preclusão.

Assim, considerando que a Impugnante já exerceu a tempo e modo determinados seu amplo direito de defesa, que não houve tecnicamente um pedido de perícia, mas uma mera referência a tal instrumento sem qualquer de seus elementos e que há expressa previsão legal de momento único para apresentação integral da Peça de Defesa, não há que se falar em produção posterior de provas, afastando-se o pedido apresentado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para conceder o crédito de ICMS sobre o óleo diesel utilizado nos equipamentos "Caminhão Comboio", "Caminhão Fora de Estrada", "Caminhão Pipa", "Carregadeiras", "Compressor de Ar", "Empilhadeiras", "Escavadeiras Liebherr", "Motoniveladora", "Perfuratriz" e "Trator de Esteiras" descritos nas fls. 51/53 dos autos. Vencidos, em parte, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor) e Marco Túlio da Silva, que o julgavam parcialmente procedente para conceder o crédito de ICMS sobre o óleo diesel utilizado nos equipamentos "Perfuratriz Hidráulica" e "Escavadeira Liebherr", visto que utilizados diretamente na linha central de produção do cimento, conforme previsto no art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02 e na IN SLT nº 01/86. Além disso, em face da mudança de interpretação decorrente da revogação da IN SLT nº 01/01 e pautando-se nas garantias dos arts. 100, inciso I, parágrafo único e 106, inciso I, ambos do CTN, deve-se afastar a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo no que se refere ao ICMS incidente no óleo diesel utilizado nos caminhões fora de estrada e nas pás carregadeiras, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Cristovam Silva Sobral e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Guilherme Henrique Baeta da Costa.

**Sala das Sessões, 15 de abril de 2014.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente / Relator**

MI/T

20.403/14/2ª



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	20.403/14/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000208581-81	
Impugnação:	40.010135433-26	
Impugnante:	Votorantim Cimentos S.A.	
	IE: 001367946.01-80	
Proc. S. Passivo:	Otto Cristovam Silva Sobral/Outro(s)	
Origem:	DF/Passos	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de crédito de ICMS, no período de 01/01/09 a 30/09/12, provenientes de aquisições de óleo diesel destinado a uso e consumo do estabelecimento.

A Autuada atua no setor de cimento, executando tanto a atividade de mineração do calcário e da argila, quanto a de transformação de tais matérias primas em cimento, o que ocorre em estabelecimento industrial situado em local contíguo à mina.

De acordo com a Fiscalização, uma parcela do combustível que não permite o aproveitamento do crédito foi utilizada em linhas marginais de produção, em atividades alheias às do estabelecimento, em veículos de terceiras empresas e ainda, em fins não informados pelo Contribuinte, não se enquadrando os critérios previstos no art. 66, inciso V do RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 01/86 para o aproveitamento.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito apropriado indevidamente, prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

O voto vencedor julgou parcialmente procedente o lançamento para conceder o crédito de ICMS sobre o óleo diesel utilizado nos equipamentos "Caminhão Comboio", "Caminhão Fora de Estrada", "Caminhão Pipa", "Carregadeiras", "Compressor de Ar", "Empilhadeiras", "Escavadeiras Liebherr", "Motoniveladora", "Perfuratriz" e "Trator de Esteiras", que este Conselheiro discorda, pelos motivos expostos a seguir.

De acordo com a Fiscalização, a parcela do combustível que não permite o aproveitamento do crédito foi utilizada em atividades alheias à do estabelecimento, em veículos de terceiras empresas e ainda, em fins não informados pelo Contribuinte, não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se enquadrando os critérios previstos no art. 66, inciso V do RICMS/02 e na IN SLT nº 01/86 para o aproveitamento.

A Fiscalização, por meio da planilha denominada Anexo 5.e, gravada no DVD-R de fls. 32, salienta que apenas os seguintes equipamentos autorizam o crédito do ICMS referente ao óleo diesel neles utilizado por se enquadrarem nas exigências da legislação:

- **Gerador de emergência diesel:** utilizado para manter a produção mesmo na eventualidade de falta de energia elétrica, evitando o “congelamento” (endurecimento) do clínquer, com consequente dano ao forno.

- **Tanque do forno de clínquer:** o maçarico que aquece o forno de clínquer é movido a coque de petróleo ou de carvão mineral. O diesel é responsável pela “partida” do maçarico.

- **Tanque do forno de cal:** utilização não especificada nos autos. Pela nomenclatura, presume-se que realiza atividade similar à do tanque do forno de clínquer, mas no forno de cal.

Todos os demais equipamentos, listados no supracitado Anexo 5.e, foram considerados como integrantes de linhas marginais de produção ou totalmente alheios à atividade do estabelecimento, razão pela qual a Fiscalização estornou o crédito de ICMS referente ao óleo diesel neles utilizado.

A correta análise desse crédito, deve ser pautada na revogação da IN SLT nº 01/01 e na utilização subsidiária da IN SLT nº 01/86, conforme previsão do art. 4º da nova IN SUTRI nº 04/13, transcrito a seguir:

Art. 4º Para efeito do direito ao crédito de ICMS relativo a insumos empregados nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e na **extração mineral e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais, deverão ser adotados os mesmos critérios dispostos na Instrução Normativa SLT nº 1, de 20 de fevereiro de 1986**, salvo disposição especial da legislação tributária. (Grifou-se)

Assim, passou-se a analisar o aproveitamento do crédito em consonância com os critérios adotados pela IN SLT nº 01/86, que demonstra o conceito de produto intermediário para fins de atendimento ao art. 66, inciso V do RICMS/02.

A Consulta de Contribuintes nº 061/00, referente à possibilidade de se aproveitar o crédito de ICMS do óleo diesel utilizado na atividade de mineração, posto que elaborada em momento anterior à entrada em vigor da IN SLT nº 01/01, demonstra qual era o posicionamento da Fiscalização a respeito da questão antes da publicação desta última. Pela clareza da exposição, importante transcrevê-la parcialmente:

“... há que se considerar distintos os processos de extração do beneficiamento, ainda que sejam efetuados em uma mesma área. Assim, em ambos os processos, teremos a linha principal e a linha marginal

de produção sendo que, no processo extrativo de substância mineral, a linha principal será a transformação do bem imóvel (jazida) em bem móvel (minério).

Portanto, **para efeitos do ICMS, a linha principal do processo extrativo se concluirá quando o minério estiver em dimensão que o torne transportável.**

No **processo de beneficiamento, a linha central de produção dar-se-á com o manufaturamento propriamente dito**, seja modificando, aperfeiçoando ou de qualquer forma, alterando o funcionamento, o acabamento, a utilização ou a aparência do produto, correspondendo aos processos de fragmentação, classificação, concentração, desagramento e aglomeração do minério.

Verifica-se, então, que a mercadoria com que opera o estabelecimento extrator será matéria-prima para o estabelecimento beneficiador.

Portanto, nos termos da legislação em vigor, fica garantido o crédito do valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário, qual seja, aquele que empregado diretamente no processo de industrialização integra-se ao novo produto ou, não se integrando a este, for consumido imediata e integralmente no curso da linha central de produção, com indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto, excluindo-se, ainda, do conceito de mercadoria alheia ao processo realizado pelo estabelecimento da Consulente.

Sendo assim, resulta claro, que **somente poderá ser abatido sob a forma de crédito, o valor do ICMS corretamente cobrado e destacado nas notas fiscais de aquisição do óleo diesel quando consumido, exclusivamente, como força motriz de máquinas e equipamentos que participam, efetivamente, nas linhas centrais de produção** quando das saídas alcançadas pela tributação do imposto.

Quanto ao imposto relativo à aquisição do **óleo combustível consumido nas pás carregadeiras, nos tratores, nas retro-escavadeiras, caminhões fora-de-estrada utilizados fora do processo central de extração ou qualquer outro equipamento que não tenha vinculação direta com o processo central de extração e/ou beneficiamento, é vedado o seu aproveitamento, sob forma de crédito, uma vez que se trata de mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento extrator ou beneficiador, ou, ainda que utilizada no processo industrial, não é**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**nele consumida ou não integra o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.”** (Grifou-se)

A nova interpretação a respeito da utilização dos créditos de ICMS relacionados com a mineração com utilização subsidiária da IN SLT nº 01/86, trazida pela IN SUTRI nº 04/13, na verdade, remete à antiga interpretação existente antes da publicação da IN SLT nº 01/01, o que abastece de atualidade a análise contida na Consulta de Contribuintes nº 061/00, parcialmente transcrita.

Assim, entendo que pela nova interpretação, mais restritiva, trazida pela IN SUTRI nº 04/13, apenas o óleo diesel consumido exclusivamente como força motriz de máquinas e equipamentos que participam efetivamente nas linhas centrais de produção são passíveis de aproveitamento de crédito de ICMS, como se dava antes da publicação da IN SLT nº 01/01.

De acordo com o exposto na Consulta de Contribuintes nº 061/00, para efeitos do ICMS, a linha principal do processo extrativo se concluirá quando o minério estiver em dimensão que o torne transportável.

Em uma unidade de mineração, o transporte do minério é realizado com a utilização de **pás carregadeiras** e **caminhões fora de estrada**. Assim, por não integrarem tais equipamentos a linha central de produção de minério e sim o momento, de transporte do minério já extraído, o óleo diesel neles utilizado não gera direito ao crédito de ICMS correspondente.

Desse modo, dentre os equipamentos movidos a diesel e utilizados na atividade de mineração exercida pela Autuada, apenas a **perfuratriz hidráulica** e as **pás escavadeiras** por serem utilizadas na linha principal do processo extrativo, de forma a transformar a rocha bruta em minério nas dimensões adequadas para transporte, ensejam o aproveitamento do crédito de ICMS.

Os demais equipamentos em relação aos quais a Impugnante entende ser devido o crédito de ICMS, quais sejam: caminhão comboio (fls. 127), posto diesel (fls. 127), caminhão munck e caminhonetes (fls. 129), guindaste e guincho (fls. 129), máquina de solda diesel (fls. 129), mini carregadeira (fls. 130), bomba de mina (fls. 131), varredeira (fls. 131), caminhão bruck (fls. 132) e ambulância (fls. 132), por se tratarem de equipamentos utilizados em atividade alheia à do estabelecimento, seja da mineração ou do processo industrial de fabricação do cimento, o que se constata da simples leitura da sua descrição no laudo elaborado pela Impugnante, não geram qualquer direito ao crédito de ICMS relativo ao óleo diesel neles utilizado, posto que o combustível, nessa situação, deve ser considerado como material de uso e consumo, com crédito vedado até 31 de dezembro de 2019.

Noutro giro, importante salientar que a IN SLT nº 01/01, que cuidava do conceito de produto intermediário para efeito de direito ao crédito de ICMS no que tange ao processo de mineração, hoje revogada, era norma de natureza meramente interpretativa, visando apenas uniformizar procedimentos e orientar os contribuintes e servidores quanto à correta interpretação da legislação tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, ao contrário do que alega a Impugnante, o fato de tal norma complementar estar vigente à época da ocorrência dos fatos geradores não enseja qualquer obrigatoriedade de sua aplicação por parte da Fiscalização após sua revogação, na medida em que se tratava de norma meramente interpretativa.

No entanto, o art. 100, inciso I, parágrafo único do CTN estatui que a observância pelo contribuinte dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, resguardando a segurança jurídica e a boa-fé na relação jurídico-tributária:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

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

Reforçando o entendimento, o art. 106, inciso I do CTN afirma que a lei, aqui considerada em sentido amplo, aplica-se a ato ou fato pretérito quando seja expressamente interpretativa, excluída a exigência de penalidade em relação aos dispositivos interpretados:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Desse modo, considerando que na vigência da IN SLT nº 01/01 entendia-se cabível o aproveitamento do crédito de ICMS referente ao óleo diesel utilizado nas pás carregadeiras e nos caminhões fora de estrada, o que já não é mais possível sob a ótica da vigente IN SUTRI nº 04/13, conclui-se que em relação ao crédito de ICMS decorrente do combustível utilizado nesses equipamentos, deve ser afastada a aplicação de quaisquer penalidades, cobrança de juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do tributo, nos termos do art. 100, inciso I, parágrafo único e art. 106, inciso I, ambos do CTN.

A Impugnante afirma que o simples fato de o óleo diesel ser utilizado em veículos de terceiros, que prestam serviços em seu estabelecimento, não altera a natureza jurídica da atividade realizada, razão pela qual não se pode impedir o aproveitamento do crédito do óleo diesel utilizado em tais equipamentos.

Fala-se aqui dos 703.470 (setecentos e três mil quatrocentos e setenta) litros de óleo diesel em relação aos quais não há nos autos qualquer comprovação da forma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de sua utilização e que, por conseguinte, não constam no Anexo 5.e de fls. 32 e nem na correspondente planilha de fls. 40/41, elaborada pela Impugnante no âmbito de sua defesa.

Cabe destacar, que às fls. 35/36 do Auto de Infração nº 01.000208736-87, que cuida da mesma questão, mas referente ao exercício de 2008, a Impugnante afirma que, provavelmente, no que tange ao óleo diesel em relação ao qual não logrou êxito em comprovar sua utilização, conclui-se que este combustível foi utilizado pelos veículos e equipamentos de terceiros prestadores de serviços.

Como se trata de PTA referente exatamente à mesma matéria, que divergem apenas no período autuado, a explicação apresentada pela Impugnante naquele processo também se presta ao presente feito.

Além disso, outros 2.765.668 (dois milhões, setecentos e sessenta e cinco mil, seiscentos e sessenta e oito) litros de óleo diesel foram devidamente identificados como utilizados por terceiros prestadores de serviços, sob a denominação “frota de equipamentos transporte (Terceiros TGL)”, conforme se vê na primeira linha da planilha de fls. 40, elaborada pela Impugnante com base nas informações constantes no Anexo 5.e de fls. 32.

No que se refere a esses 3.469.138 (três milhões, quatrocentos e sessenta e nove mil, cento e trinta e oito) litros de óleo diesel, em face do princípio da autonomia dos estabelecimentos e considerando a impossibilidade de que o crédito de mercadoria adquirida por um contribuinte seja aproveitado por outro dele distinto, não há que se falar em aproveitamento de crédito decorrente de óleo diesel utilizado por veículos e equipamentos de terceira empresa, que simplesmente desloca máquinas de seu estabelecimento próprio para prestar serviços no âmbito do estabelecimento da Autuada.

Na verdade, a Impugnante adquire óleo diesel para utilização em seu estabelecimento e, posteriormente, dá saída na mesma mercadoria para as empresas contratadas que lhe prestam serviços relacionados à mineração, sem, contudo, emitir documento fiscal que acoberte tal operação.

A relação de subordinação existente entre a prestadora de serviços e a Impugnante, além da presença de veículos pertencentes à primeira atuando no estabelecimento da segunda, não alteram o fato de que se está diante estabelecimentos distintos para efeitos tributários.

A cessão de óleo diesel à prestadora de serviços para utilização em seus veículos e equipamentos retira da Impugnante o direito ao crédito sobre tal mercadoria, na medida em que a utilização do produto se dá não pela Autuada, mas por terceira empresa completamente alheia à operação de aquisição do combustível, geradora do crédito de ICMS em discussão.

Trata-se dos efeitos do já citado princípio da autonomia dos estabelecimentos, tão caro ao direito tributário, mormente à legislação tributária relacionada com o ICMS e previsto expressamente no art. 59, inciso I da Parte Geral do RICMS/02:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 59. Considera-se autônomo:

I - cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa;

Se nem aos diversos estabelecimentos do mesmo titular é dado serem considerados de forma conjunta para se apurar o crédito de ICMS, muito menos poderia se confundir estabelecimentos pertencentes a titulares completamente diversos, em que um deles apenas presta serviço ao outro.

Cada empresa/estabelecimento deve manter sua própria inscrição estadual, apurando de forma individualizada o ICMS relativo às suas operações de entrada e saída e mantendo sua própria escrituração fiscal, em consonância com as normas que regem o tributo em questão.

Desse modo, tendo sido constatada a cessão de óleo diesel a terceiras empresas que prestam serviços na mina da Autuada, operação realizada sem a emissão de documento fiscal, resta impossível autorizar-se o creditamento do ICMS incidente sobre tal combustível, devendo ser mantido o estorno procedido pela Fiscalização.

Diante do exposto e, tendo em vista o que dispõe a legislação tributária, julgo pela procedência parcial do lançamento para conceder o crédito de ICMS sobre o óleo diesel utilizado nos equipamentos “perfuratriz hidráulica” e “escavadeira liebherr”, visto que são utilizados diretamente na linha central de produção do minério, conforme previsto no art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02 e na IN SLT nº 01/86. Além disso, em face da mudança de interpretação decorrente da revogação da IN SLT nº 01/01 e pautando-se nas garantias dos arts. 100, inciso I, parágrafo único e 106, inciso I, ambos do CTN, deve-se afastar a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo no que se refere ao ICMS incidente no óleo diesel utilizado nos caminhões fora de estrada e nas pás carregadeiras.

**Sala das Sessões, 15 de abril de 2014.**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Conselheiro**