

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.430/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000203184-62  
Impugnação: 40.010135162-72  
Impugnante: Arcelormittal Brasil S/A  
IE: 062094007.16-30  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO – ÓLEO DIESEL – BENS PRÓPRIOS OU LOCADOS – PROPORCIONALIDADE.** Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados ao consumo de óleo diesel em máquinas e equipamentos empregados fora do processo de produção. Imposições fiscais fundadas nos arts. 66, inciso X e 70, inciso III, ambos do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO – ÓLEO DIESEL - BENS DE TERCEIROS.** Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados ao consumo de óleo diesel em máquinas e equipamentos pertencentes a terceiros que executam serviços de beneficiamento do minério mediante contrato. Imposições fiscais fundadas nos arts. 66, inciso X e 70, inciso III, ambos do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/02/10 a 31/05/13, em decorrência de aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo de notas fiscais de aquisição de óleo diesel consumido em máquinas e equipamentos próprios ou locados, considerados alheios à atividade do estabelecimento, e em equipamentos de outras empresas que prestam serviços na planta extrativa da Autuada.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 957/975 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa.

O Fisco, em manifestação de fls. 1.264/1.281, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.289/1.300 opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração. Ainda em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, de modo a considerar bens alheios apenas os seguintes equipamentos: motoniveladoras, bob cat, caminhão pipa, caminhão comboio, ônibus, caminhão prancha, geradores, veículos utilizados para abastecimento, torres de iluminação (luminárias) e veículos utilitários (caminhonetes e Ducato), mantendo-se o crédito em relação ao consumo do óleo diesel nos demais equipamentos, ainda que de propriedade de terceiros.

### ***DECISÃO***

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

### **Das Preliminares**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, ao argumento de registro genérico das infrações anteriores para fins de caracterização de reincidência, tendo o Fisco se limitado a citar as três autuações que supostamente teriam versado sobre a mesma matéria.

Cita e transcreve decisão do CC/MG que afastou a majoração da multa isolada, entendendo que faltou o dever de fundamentação dos atos administrativos, prejudicando o exercício do direito de defesa.

Entretanto, o equívoco da Impugnante reside na interpretação do disposto no § 6º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, uma vez que o seu entendimento prende-se ao conteúdo revogado na lei mineira.

Com efeito, a legislação vigente até 31/10/03 tratava a reincidência da seguinte forma:

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

(...)

Efeitos de 28/12/1991 a 31/10/2003 - Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.562, de 27/12/1991:

“§ 6º - Caracteriza a reincidência a prática de nova infração de um mesmo dispositivo ou de disposição idêntica da legislação tributária, pela mesma pessoa, dentro de 5 (cinco) anos a contar da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

data em que a prática da infração houver sido reconhecida pelo sujeito passivo, assim considerados o pagamento da exigência ou a declaração de revelia, ou a contar da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.”

Com o advento da Lei nº 14.699/03, produzindo efeitos a partir de 01/11/03, a contextualização de reincidência foi alterada, passando a ser caracterizada da seguinte forma:

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

(...)

Assim, a caracterização da prática de reincidência deixou a apreciação da matéria do lançamento anterior para se valer da tipificação da pena, que no caso em análise, uma vez aprovado o lançamento por apropriação irregular de créditos, resulta em penalidade prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, tal como nos Autos de Infração anotados pelo Fisco, como bem demonstram os documentos de fls. 66/85.

Nesse sentido, estando a majoração da multa isolada corretamente aplicada, rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando quesitos e indicando Assistente Técnico (fls. 968/969).

Os quesitos dizem respeito ao consumo de óleo diesel nos diversos equipamentos do estabelecimento e de terceiros, e buscam identificar em quais equipamentos ocorreu o consumo e a função desses equipamentos no processo produtivo.

Perquire, ainda, sobre a condição de indispensável ao processo de produção e a caracterização da mercadoria como produto intermediário, e indaga sobre os conceitos de linhas principal e marginal ao processo produtivo da mineração.

Quanto aos equipamentos que utilizaram o produto e a função desses no processo de extração de minério, não se apura divergência no tocante à finalidade das máquinas e veículos, mas sim, quanto à legitimidade dos créditos. Note-se que o consumo dos produtos e a função dos equipamentos foram informados pela Autuada em atendimento às intimações do Fisco.

No tocante à conceituação do material como produto intermediário, a matéria não demanda realização de prova pericial, mas de interpretação das Instruções Normativas n.ºs 01/86 e 01/01, sendo a última vigente à época de lançamento dos créditos.

Neste sentido, indefere-se o pedido de realização de prova pericial.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/02/10 a 31/05/13, em decorrência de aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo de notas fiscais de aquisição de óleo diesel consumido em máquinas e equipamentos próprios ou locados, utilizados fora do processo de extração do minério, e em equipamentos de outras empresas que prestam serviços na planta extrativa da Autuada.

As notas fiscais de aquisição de óleo diesel encontram-se relacionadas no “Anexo III” (fls. 23/43)

Em relação às aquisições de óleo diesel, o Fisco promoveu o estorno proporcional dos créditos, de acordo com a planilha de consumo de diesel por máquinas e equipamentos, conforme “Anexo 6” (fls. 60/62), no tocante aos equipamentos de propriedade da Autuada ou a ela locados, em decorrência da caracterização das máquinas como vinculadas ou não ao processo produtivo.

Analisando a planilha de fls. 54/59, constata-se que o Fisco estornou o crédito relativo ao óleo diesel consumido nos seguintes equipamentos e máquinas de propriedade da Autuada ou locado em seu nome: caminhão Munck, luminárias, caminhonetes e Ducato, indicados na planilha pela “cor clara” acrescida do asterisco (\*), mantendo-se os créditos em relação ao óleo diesel consumidos pelos equipamentos vinculados ao processo produtivo, inclusive em relação aos tratores de esteiras.

Na mesma planilha, observa-se que o Fisco estornou integralmente os créditos relativos ao óleo diesel consumido nos equipamentos das empresas “Movex” e “Fidens”, identificados pela “cor escura” seguido da identificação com o símbolo (#), arguindo a autonomia dos estabelecimentos.

O estorno ocorreu, ainda, em relação ao consumo nos equipamentos da EMBRATERR (planilha de fls. 45).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O demonstrativo do crédito tributário encontra-se no “Anexo 7” às fls. 63/65 dos autos, e como visto em sede de preliminar, a demonstração do cálculo da multa isolada está alinhavada no “Anexo 8” (fls. 66/85).

Frise-se que as máquinas e equipamentos de propriedade de terceiros foram utilizados na atividade industrial da Autuada, mediante contrato de prestação de serviços.

A Impugnante discorre sobre a classificação do óleo diesel como produto intermediário, sustentando que os veículos a que se refere o estorno atuam na atividade econômica do estabelecimento.

Quanto aos tratores de esteiras, pás carregadeiras e basculantes, afirma a Defesa que os equipamentos são utilizados desde o desmonte mecânico da rocha até o nivelamento das pilhas de minério, e que o CC/MG reconheceu o direito ao crédito de óleo diesel quando da análise do PTA 01.000161028-50 (Acórdão nº 19.978/11/3ª).

Destaca a irrelevância, para fins de autuação, da circunstância de o óleo diesel ter sido cedido pela empresa a terceiros a ela subordinados, situados em sua planta industrial, para o desempenho de suas funções essenciais e integradas no processo de lavra mineral, alertando sobre a aplicabilidade dos princípios da legalidade e da não cumulatividade.

Prossegue a Impugnante sustentando que a legislação de regência, em especial o art. 66 do RICMS/02, não prevê a vedação do crédito no caso de combustível adquirido e empregado na alimentação de máquinas de terceiros integradas no processo produtivo do estabelecimento.

Destaca o Acórdão nº 21.052/13/3ª (PTA 01.000172195-99), cuja decisão legitimou os créditos nos moldes ora estornados pelo Fisco.

Destaca, ainda, outras decisões (Acórdãos 18.371/07/1ª e 18.370/07/1ª), que a despeito de tratar de outro produto, validaram a apropriação e créditos quando a mercadoria (energia elétrica) foi fornecida para empresas prestadoras de serviços no estabelecimento da empresa autuada.

O Fisco firma convicção de que os veículos e equipamentos atuam em linha marginal ou são alheios ao processo produtivo, esclarecendo que as empresas devem possuir inscrições estaduais distintas, de modo a escriturar as suas próprias entradas e saídas.

Alerta sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos de óleo diesel consumido em trabalhos executados por empresas terceirizadas, uma vez que o faturamento dessas ocorre mediante emissão de nota fiscal de prestação de serviços, destacando partes das avenças ajustadas entre a Autuada e as contratadas (EMBRATERR, FIDENS e MOVEX).

No tocante ao óleo diesel consumido em equipamentos de terceiros, a tese do Fisco é no sentido de que o direito ao crédito é relativo ao processo de industrialização, cabendo a quem exerce a atividade e, neste caso, quem exerce as atividades de industrialização são as empresas contratadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante cita decisão do CC/MG que admite tais créditos e assevera que a análise deve recair sobre equipamentos vinculados ao processo produtivo, independentemente da propriedade dos mesmos.

A Consulta de Contribuinte SLT nº 01/03, trata de matéria análoga da seguinte forma:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE SLT Nº 01, DE 03 DE JANEIRO DE 2003 (MG de 04/01/03):

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).

#### 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 n° 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 n° 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 Consultente, nos termos do artigo 63, Parte Geral do RICMS/02.

DOET/SLT/SEF, 03 de janeiro de 2003.

Kalil Said de Souza Jabour - Assessor

De acordo.

Adalberto Cabral da Cunha - Coordenador

Edvaldo Ferreira - Diretor

Observa-se que tal consulta equipara o direito ao aproveitamento do crédito referente à aquisição de óleo diesel utilizado em equipamentos próprios aquele utilizado em equipamentos formalmente locados de terceiros.

Destaca-se, ainda, que esse mesmo critério foi o adotado pelo Fisco que, por sua vez, deu tratamento distinto àquela situação, também distinta, na qual não existiu locação formal de equipamentos e sim prestação de serviço por parte de terceira empresa.

Como mencionado anteriormente, o Fisco sustenta que o princípio da não cumulatividade não se aplica quando o óleo diesel for utilizado em equipamentos de empresas prestadoras de serviço, pois a atividade desenvolvida pelo terceiro contratado está sujeita à incidência do imposto municipal (ISSQN).

O Fisco relata ainda, que ao contratar o serviço, a Autuada remunera as empresas contratadas pelo total do serviço, cabendo a essas o fornecimento dos veículos, equipamentos e mão de obra, enquanto aquela desconta da fatura o combustível fornecido.

Sustenta que nesses casos, não se trata de uma locação de equipamentos, mas sim de um contrato de prestação de serviços em que a contratante não tem vínculo patrimonial ou operacional com as máquinas e equipamentos da contratada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, dúvidas não existem de que os equipamentos são de propriedade das prestadoras dos serviços, pois a Impugnante não lançou nenhum óbice quanto a isso.

No caso em questão, o óleo diesel objeto do PTA, ou foi utilizado em máquinas/equipamentos da Autuada ou por ela locados considerados alheios à atividade do estabelecimento, ou foi consumido por outras empresas que prestam serviços a ela em sua planta extrativa.

Na apuração dos valores para o estorno dos créditos de ICMS, considerou-se, a propriedade do equipamento, a função e a área de atuação dos veículos/equipamentos consumidores de óleo diesel.

Com relação ao óleo diesel, deve-se reiterar que quando o seu consumo se dá em veículos de propriedade de terceiros, utilizados na prestação de serviços contratados pelo Sujeito Passivo, independentemente de a responsabilidade pelo fornecimento do combustível ser do Sujeito Passivo, este não tem o direito ao crédito do ICMS, pois não consome o combustível, sendo que quem o consome não exerce atividades tributadas pelo ICMS.

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 Autuada adquire óleo diesel para utilização em seu estabelecimento e, posteriormente, dá saída na mesma mercadoria para as empresas contratadas que lhe prestam serviços, 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 altera 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 do RICMS/02:

Art. 59. Considera-se autônomo:

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 para a Autuada, operação realizada sem a emissão de documento fiscal correspondente, resta impossível autorizar-se o creditamento do ICMS incidente sobre tal combustível, devendo ser mantido o estorno procedido pelo Fisco.

Em relação ao óleo diesel utilizado em veículos próprios ou locados (caminhão Munck, luminárias, caminhonetes e Ducato) destinados à manutenção de equipamentos, torres de iluminação e apoio administrativo, dentre outros, a Autuada, também, aproveitou indevidamente os referidos créditos.

No que tange a legislação citada, esses equipamentos 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, nos termos do art. 1º da IN 01/01.

Destaca-se que não se tornou ponto controvertido no presente processo o estorno do crédito realizado pelo Fisco relativo ao óleo diesel utilizado em veículos próprios ou locados.

Contesta, ainda, a Impugnante a aplicação da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, por considerar que essa penalidade está vinculada ao inciso III do art. 53 do mesmo diploma legal, ao contrário do objeto do Auto de Infração (crédito indevido) que está contemplado no inciso IV do mencionado dispositivo. Confira-se:

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Art. 56.** Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

Sem razão a Impugnante, no entanto, uma vez que o art. 53 retrotranscrito diz respeito às penalidades por descumprimento de obrigações principal e acessória. Nesse caso, em face do que dispõe o inciso IV, aplica-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, como corretamente providenciou o Fisco neste lançamento.

Na mesma toada, se do aproveitamento irregular de crédito advém a falta ou recolhimento a menor do imposto, a hipótese retrata a previsão contida no inciso III do art. 53, autorizando a aplicação da penalidade prevista no art. 56, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75.

No tocante à majoração da multa isolada, a questão está suficientemente tratada em sede de preliminar.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gerson de Freitas Junior e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Guilherme Henrique Baeta da Costa e Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 10 de julho de 2014.**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Presidente / Relator**

P