

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.683/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000643081-28
Impugnação: 40.010143259-18
Impugnante: Lafarge Brasil S.A.
IE: 001716590.12-99
Proc. S. Passivo: Michel Hernane Noronha Pires/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

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 utilizado em veículos de terceiros que prestam serviço à Autuada e/ou em bens alheios à atividade do estabelecimento, não podendo, em nenhuma das situações, ser considerado como produto intermediário, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02 e Instrução Normativa SLT nº 01/86. Procedimento fiscal respaldado no art. 70, inciso III do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Contudo, devem ser excluídas as exigências relativas ao óleo diesel consumido em equipamentos/veículos utilizados na movimentação interna do calcário, do local de extração até o britador de calcário, em atendimento à Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que permite referido creditamento.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos, no período de março de 2015 a outubro de 2016, provenientes de aquisição de óleo diesel caracterizado como de uso e consumo, uma vez que é utilizado em veículos, equipamentos e máquinas de propriedade de terceiros e/ou em bens alheios à atividade do estabelecimento.

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 mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 52/68.

A Fiscalização se manifesta às fls.102/118.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 121, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 122/127.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 129/145, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela

procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências relativas ao óleo diesel consumido em equipamentos/veículos utilizados na movimentação do produto mineral (calcário) do local de extração até o britador de calcário.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação da utilização do óleo diesel objeto de autuação.

Para tanto, formula, às fls. 68, o seguinte quesito: “*O óleo diesel autuado foi utilizado pela empresa de forma direta e essencial no curso do seu processo produtivo?*”

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Todavia, é verificado que as informações e os documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão posta.

Desse modo, como o quesito proposto não demanda especialista em conhecimentos técnicos específicos e a resposta ao questionamento encontra-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial, por ser desnecessária para a compreensão da irregularidade apurada.

Vale citar, a propósito, decisão já proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Assim, indefere-se o pedido de prova pericial, com fulcro na norma ínsita no art. 142, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “c” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

c) considerado meramente protelatório.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos, no período de março de 2015 a outubro de 2016, provenientes de aquisição de óleo diesel caracterizado como de uso e consumo, uma vez que é utilizado em veículos, equipamentos e máquinas de propriedade de terceiros e/ou em bens alheios à atividade do estabelecimento.

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 mesma lei.

O Fisco, analisando as informações prestadas pela Contribuinte (Anexo 2 do Auto de Infração – fls. 32), em resposta à intimação de fls. 31 (Anexo 1), verificou que grande parte do óleo diesel utilizado pela empresa não pode ser caracterizada como produto intermediário, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02, uma vez que foi utilizada em veículos de terceiros operados por mão de obra da empresa contratada.

Verificou, ainda, que parte do óleo diesel foi consumida em equipamentos utilizados nas linhas alheias ou marginais à produção, como na locomoção, remoção e transporte de materiais diversos no pátio da empresa, não tendo características de produto essencial e indispensável à fabricação do cimento e nem mesmo ocorrendo na linha central do processo produtivo, não se enquadrando no que dispõe o art. 66, inciso V do RICMS/02 e Instrução Normativa SLT nº 01/86.

O Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 33/36) é composto por uma planilha com a relação dos equipamentos em que se utilizou o óleo diesel objeto de análise.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para cada equipamento, o Fisco demonstrou as respectivas características, propriedade, mão de obra que opera, função desenvolvida, local em que é utilizado e o consumo de óleo mensal, cujos dados foram apresentados pela própria Contribuinte.

Ao final desse detalhamento de cada equipamento/veículo, o Fisco apresentou sua análise no tocante ao crédito admitido ou não, relativo ao óleo diesel consumido.

O Demonstrativo do Crédito Tributário apurado pelo Fisco (ICMS e multas cabíveis) se encontra às fls. 38 dos autos (Anexo 4 do Auto de Infração).

Às fls. 39/42 (Anexo 5), o Fisco anexou cópias do livro de Registro de Entrada relativo ao período autuado, para demonstrar o aproveitamento indevido de créditos realizado pela Autuada.

Especificamente quanto à acusação de aproveitamento indevido de crédito relativo à aquisição de óleo diesel consumido em equipamento de terceiros, a Impugnante acredita que, *“para fins de legitimação do crédito de ICMS advindo do óleo diesel, é absolutamente irrelevante a propriedade do equipamento no qual esse é utilizado como combustível. O que importa apenas é que o combustível foi adquirido pela empresa e empregado em sua atividade fim”*.

Afirma que não há, na legislação pertinente, qualquer restrição ao aproveitamento de créditos referentes a insumos, cujo custo foi incorrido pela empresa, mas que foram utilizados em equipamentos pertencentes a terceiros.

Acrescenta que também não importa a contratação de pessoal especializado para a operação da máquina, entendendo que *“se a empresa incorreu no custo do funcionamento do equipamento, poderá se apropriar do crédito, independentemente se o operador é seu empregado ou não”*, considerando que o bem é utilizado diretamente na linha produtiva.

Contudo, conforme bem esclarecido pelo Fisco, a cessão de óleo diesel pela Contribuinte à prestadora de serviços para utilização em seus veículos, máquinas e equipamentos retira da Autuada o direito ao crédito sobre tal mercadoria, descaracterizando a condição de produto intermediário.

Tal entendimento encontra-se claramente exposto na Consulta de Contribuintes nº 025/2013, anexada pelo Fisco às fls. 46/48, compondo o Anexo 6 do Auto de Infração.

Destaca-se que, nesse caso, em que a atividade foi terceirizada, mediante contratação do equipamento e da mão de obra, não há que se falar em mera locação de equipamentos, mas, sim, em fornecimento de serviços, por meio do qual a contratante não tem vínculos patrimoniais ou operacionais com as máquinas e equipamentos da contratada, utilizados na extração mineral e no transporte de insumos dentro do complexo extrativo/industrial.

Assim, o óleo diesel não é consumido em atividade realizada pela Lafarge, mas, sim, por terceiro (empresa contratada), na execução de atividades fora do campo de incidência do ICMS, prestação de serviço relacionado com a execução dos serviços

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de mineração, movimentação interna e limpeza industrial, sujeitas à competência tributária dos municípios.

Dessa forma, correto o procedimento do Fisco, ao estornar os créditos de ICMS destacados em documentos fiscais relativos a aquisição de óleo diesel consumido em equipamentos/veículos de propriedade de terceiros e utilizados em atividade também terceirizada, portanto, destinado ao uso e consumo do estabelecimento, restando caracterizada a infração à legislação tributária mineira, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

No tocante à acusação de aproveitamento indevido de crédito destacado em documento fiscal de aquisição de óleo diesel consumido em equipamentos/veículos alheios à atividade da empresa, a Impugnante defende que o óleo diesel é insumo indispensável à consecução da atividade-fim da empresa, pois é utilizado em inúmeros maquinários empregados de forma direta e essencial nas diferentes fases da atividade de mineração, o que garante o direito ao crédito nos termos do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Informa que a atividade industrial da empresa consiste na extração do minério (calcário e argila), por meio de detonações, até a fabricação do cimento, sendo utilizado um enorme número de maquinários que são, em sua maioria, movidos à óleo diesel.

Faz breve relato sobre o princípio da não cumulatividade, abordando, também, sobre os conceitos de matéria-prima, embalagem, produto intermediário e insumo aplicado ou não na atividade-fim da empresa, concluindo que *“geram créditos de ICMS todos os bens adquiridos para aplicação direta na atividade fim da empresa, sendo somente vedado o creditamento quando (i) o contribuinte adquira mercadorias ou serviços “alheios à atividade do estabelecimento”, ou, então, (ii) quando as mercadorias adquiridas participarem de determinada prestação de serviço que não seja tributada pelo ICMS”*.

Nesse sentido, alega que o óleo diesel adquirido pela Autuada constituiu verdadeiro “bem intermediário”, visto que participa do processo produtivo de maneira indispensável, mas não se integra ao produto final.

Reproduz parte da Instrução Normativa nº 01/86, para fundamentar que o crédito do imposto incidente na aquisição de óleo diesel consumido nos equipamentos listados no Anexo 3 do Auto de Infração é passível de ser apropriado, nos termos da legislação mineira, uma vez que tais equipamentos são utilizados nas mais diversas funções ao longo da cadeia produtiva, sendo cada atividade diretamente ligada à fabricação do cimento, conforme análise feita às fls. 61/62.

Apresenta decisões deste Conselho, que atestam o aproveitamento de crédito do imposto oriundo de aquisição de óleo diesel consumido diretamente no processo produtivo, sendo que o processo produtivo do setor de mineração é aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha até a estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o beneficiamento ou estocagem.

Para verificar 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 em aquisições das mercadorias objeto da presente autuação.

O art. 66, incisos V e X, do RICMS/02 disciplina o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e materiais de uso ou consumo do estabelecimento:

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:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a compoñam, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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;

(...)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020.

Nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/02, poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de 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.

Em relação ao produto intermediário, entende-se como sendo aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS/02, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De acordo com a referida instrução normativa, produto intermediário é aquele que, empregado **diretamente** no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é **consumido imediata e integralmente** no curso da industrialização.

A definição de consumo imediato e integral, contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86, esclarece o conceito de produto intermediário para sua perfeita identificação. Nos termos desse diploma normativo:

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.

II - Por **consumo integral** entende-se o **exaurimento** de um **produto individualizado** na finalidade que lhe é própria, **sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total**; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, **vai-se consumindo, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado**, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, **sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.** (grifou-se)

Observa-se que o inciso I retrotranscrito define, também, como consumido **diretamente** no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas **nunca marginalmente ou em linhas independentes**, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

O inciso II, por sua vez, explica o consumo integral como sendo o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total.

Acrescenta, ainda, que se considera consumido integralmente, o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Cumprе ressaltar que o fato de determinado produto 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.

Uma vez fixados os parâmetros estabelecidos na legislação tributária, reafirma-se que somente será considerado “produto intermediário” o insumo que se enquadre nas regras acima, sendo os demais caracterizados como materiais de “uso ou consumo”.

Portanto, no caso em questão, para que o óleo combustível (insumo) seja enquadrado como produto intermediário, é necessário que desenvolva atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção como propulsor de máquinas e equipamentos que participam diretamente da industrialização do produto a ser obtido no final do processo.

Ou seja, para que o óleo combustível gere crédito do imposto, é necessário seu consumo na produção de força motriz empregada diretamente no processo de industrialização, conforme se extrai da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Ressalta-se que esse entendimento é claramente apresentado em respostas a diversas “consultas de contribuintes” elaboradas pelo setor competente da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG, como, por exemplo, a Consulta de Contribuintes nºs 055/10 e 107/10 (anexada pelo Fisco às fls. 44/45).

É importante salientar, também, que a Lei Complementar nº 87/96 **não alterou o conceito**, para aplicação da legislação do ICMS, **de produto intermediário e de material de uso e consumo**.

Aliás, a própria LC nº 87/96 veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo, sendo imprescindível a prova do consumo imediato e integral do produto no processo produtivo, para fins de direito a créditos do imposto, especialmente quando se analisa o eventual enquadramento de determinada mercadoria no conceito de produto intermediário.

Destaca-se que, consoante ao previsto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, foi assegurado ao contribuinte o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao seu uso ou consumo.

Ocorre, porém, que a possibilidade do aproveitamento de tais créditos vem sendo sistematicamente adiada por força das sucessivas alterações no teor do inciso I do art. 33 da referida Lei Complementar, o qual estabeleceu, atualmente, a sua implementação a partir de 1º/01/20.

Assim, em cumprimento ao disposto na referida Lei Complementar Federal, a legislação estadual prescreveu restrição de forma que somente darão direito ao crédito do imposto a entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento a partir da data estabelecida nesta Lei Complementar, nos termos da alínea “d” do item 4 do § 5º do art. 29 da Lei nº 6.763/75 c/c inciso X do art. 66 do RICMS/02.

Vale destacar que **não** é a essencialidade da mercadoria para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas **não** a desclassificação dos produtos autuados como de uso e consumo.

A imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de uma determinada mercadoria se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois **não** seria adquirida se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à

imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Portanto, para classificação da mercadoria como produto intermediário é fundamental que atenda aos requisitos anteriormente expostos.

Ante o exposto, passa-se agora à análise das aplicações do óleo diesel objeto do presente PTA, cujo crédito foi estornado pelo Fisco com fundamento na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Conforme planilha elaborada pelo Fisco às fls. 34/36 (Anexo 3 do Auto de Infração), verifica-se que a Autuada se creditou do ICMS quando da aquisição de óleo diesel utilizado nos seguintes equipamentos/veículos: empilhadeiras, carregadeira de rodas, caminhões (basculante, brock, comboio e fora de estrada), escavadeira, trator de esteira e motoniveladora.

Na rubrica “função desenvolvida no estabelecimento” constante da referida planilha, encontram-se especificadas as atividades de cada equipamento/veículo, que serão abordadas a seguir, de acordo com o agrupamento apresentado pela Impugnante às fls. 61/62.

- ABASTECIMENTO DE TODOS OS EQUIPAMENTOS DA UNIDADE OU ABASTECIMENTO MÓVEL.

A Impugnante informa que o caminhão comboio abastece todos os outros veículos e maquinários em operação na linha produtiva. Alega, então, que, *“se cada equipamento é essencial à atividade da empresa, aquele que mantém o funcionamento de todos é, por óbvio, dos mais importantes”*.

Contudo, embora seja necessária e essencial, a atividade do caminhão comboio é, claramente, de apoio operacional, portanto, alheia ao processo de industrialização.

Dessa forma, o óleo diesel consumido pelo caminhão comboio não é passível de creditamento, nos termos da legislação tributária já transcrita.

- LAVRA DA MINA DE ARGILA.

A Defesa afirma que o Fisco estornou o crédito de ICMS referente ao óleo diesel consumido por escavadeiras empregadas diretamente na lavra das minas de argila.

Reclama que *“é evidente que a retirada da argila está diretamente relacionada à atividade-fim da empresa, não podendo, também, serem desconsiderados os créditos tomados nessa hipótese”*.

Todavia, conforme bem esclarecido pelo Fisco em sua manifestação fiscal, a referida escavadeira é de propriedade de terceiros e é operada pelo prestador de serviços.

Nesse caso, como já dito, não resta dúvidas de que o fornecimento de óleo diesel à prestadora de serviços descaracteriza a condição de produto intermediário do insumo, que, portanto, deve ser considerado como material de uso e consumo do estabelecimento.

- EXPEDIÇÃO DE CIMENTO.

A Impugnante informa que as empilhadeiras ligadas à “expedição de cimento” são utilizadas na movimentação de cimento ensacado para carregamento dos veículos para comercialização, portanto, entende que o óleo consumido nessas empilhadeiras é passível de creditamento.

Contudo, essa é uma atividade posterior à industrialização do cimento, logo, marginal à produção, não havendo o que se falar em aproveitamento de crédito do imposto relativo à aquisição de óleo diesel consumido em equipamento utilizado nessa fase.

- OPERAÇÃO MINA CALCÁRIO.

A Impugnante relata que o Fisco estornou indevidamente o crédito de ICMS relativo à aquisição de óleo diesel utilizado no trator de esteira e na motoniveladora empregados, respectivamente, no empilhamento das rochas maiores que foram detonadas/abertura de acessos na mina para extração de calcário/empilhamento de clínquer no hall de clínquer e no nivelamento da pista onde trafegam os caminhões carregados de calcário para garantir o acesso e a segurança da operação e garantir que não ocorra a descontinuidade da produção.

Entretanto, a abertura de acessos e nivelamento de pistas, não obstante serem de grande importância para o funcionamento da empresa, são atividades meramente de apoio operacional, consideradas marginais ao processo produtivo.

Assim, resta evidente que o óleo utilizado nesses equipamentos/veículos deve ser considerado como material de uso e consumo, sendo vedado o aproveitamento do respectivo crédito de ICMS.

- CARREGAMENTO E MOVIMENTAÇÃO DE INSUMO (INCLUSIVE A MOVIMENTAÇÃO DO CALCÁRIO EXTRAÍDO DA MINA ATÉ O BRITADOR).

Registra-se que, de acordo com a planilha que compõe o Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 34/36), a “*Função desenvolvida no estabelecimento*” por tais bens refere-se a “Carregamento/Transporte Mina Calcário”, função exercida na Mina de Calcário, e “Carregamento/Transporte Insumos”, função exercida na Área Industrial.

A Defesa reclama que o Fisco estornou o crédito de óleo diesel aplicado nos equipamentos/veículos utilizados na captação e movimentação interna de insumos.

Alega que o transporte entre o local da extração e o local do beneficiamento é parte integrante da linha principal de produção, não havendo motivos para a desconsideração do crédito de óleo diesel consumido por equipamentos/veículos utilizados nessa atividade.

Com o intuito de dirimir dúvidas a respeito das funções de alguns veículos utilizados nessa atividade, a Assessoria do CC/MG exarou a seguinte diligência:

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA,

aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c a alínea “a” do inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de julho de 2011, decide esta Assessoria do CC/MG retornar os autos à origem para que o Fisco diligencie no sentido de atender o seguinte:

1) Favor informar se as funções de **“carregamento de calcário desmontado nos caminhões para transporte até o britador de calcário”** e de **“transportar calcário extraído da mina até o britador”**, relativas a “Carregadeira de rodas”/“Escavadeira” e “Caminhão fora de estrada”, respectivamente, conforme indicações às fls. 34/36 dos autos, referem-se à **“movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem”**, nos termos previstos no art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14.

O Fisco, por sua vez, em atendimento à referida diligência, ressalta, inicialmente, que, de acordo com o CNAE 23.206.00 da Autuada, a atividade principal do estabelecimento é a fabricação de cimento, embora realize em áreas contíguas e na mesma inscrição estadual a extração do calcário e argila, que serão utilizados na industrialização do cimento.

Entende, então, que, como a Autuada não é uma empresa mineradora, esses dois processos devem ser considerados distintos, tendo, como toda indústria, *“uma linha de produção, que é a fabricação do cimento, e as linhas marginais ou alheias à produção”*.

Afirma que, de acordo com a Instrução Normativa SLT nº 01/86, *“para fins de aproveitamento de crédito de ICMS, só será admitido o valor do imposto devidamente destacado nas notas fiscais de aquisição de óleo diesel, quando este for consumido, exclusivamente, como força motriz de máquinas, veículos e equipamentos que atuem efetivamente nas linhas centrais de produção do cimento”*.

Conclui que:

O simples fato de o veículo, máquina ou equipamento atuar na área da mina, não garante direito ao crédito de ICMS. Como já foi dito, a autuada não é uma empresa mineradora, mas sim uma fábrica de cimento. Apesar de importante, essa atividade não é industrialização e por isso não há que se falar em produto intermediário. É claramente uma atividade marginal ao processo central produção, obviamente não participando da industrialização do cimento, que é a atividade precípua da autuada. Nesse caso, certamente o óleo diesel é um material de uso e consumo, sendo vedado o crédito de ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se extrai do disposto na alínea “b” do já citado inciso V do art. 66 do RICMS/02 e da Instrução Normativa SLT nº 01/86, de fato, o óleo diesel somente ensejará direito a crédito quando utilizado diretamente na linha de produção.

Nesse sentido, pode-se afirmar que, no caso em que se utiliza a carregadeira de rodas, o caminhão basculado e o caminhão brook em linhas marginais à produção de cimento, ou seja, para **carregamento de insumos na área industrial**, o óleo diesel não é consumido no curso da industrialização nem integrado ao produto final como elemento indispensável à sua composição.

Dessa forma, o combustível em comento não se enquadra, para efeito de direito ao crédito do ICMS, como produto intermediário.

Ademais, tais equipamentos pertencem a terceiros e são por eles operados, o que, de acordo com o já explanado, retira da Autuada o direito ao crédito sobre o óleo diesel adquirido, descaracterizando sua condição de produto intermediário.

Dessa forma, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos ao óleo diesel em questão, uma vez que efetivamente são caracterizados como materiais de uso e consumo, que somente darão direito ao crédito a partir de 1º de janeiro de 2020, sendo vedado o aproveitamento do valor do ICMS relativo à sua aquisição, conforme o disposto no inciso X do art. 66 c/c inciso III do art. 70, ambos do RICMS/02:

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

(...)

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

Contudo, tal entendimento não tem repercussão sobre os equipamentos/veículos **utilizados no transporte de calcário da extração do minério ao britador, na área da “Mina de Calcário”**, em razão da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que dispõe sobre a definição de produto primário resultante da extração mineral, para fins de aplicação da legislação do ICMS.

Tal legislação determina, de forma expressa, que as disposições da Instrução Normativa SLT nº 01/86 também seriam aplicáveis na definição do produto intermediário empregado no processo de extração mineral e em suas atividades complementares.

Destaca, ainda, que, para fins de definição de produto intermediário, o processo produtivo de extração mineral é 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**, consoante seu art. 3º, que assim dispõe:

Art. 3º - Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01, 20 de fevereiro de 1986, entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Portanto, a configuração do óleo diesel empregado na atividade de mineração como produto intermediário deverá observar a IN nº 01/86 e considerar que o processo de extração tem início com a fase de desmonte, passando pelo beneficiamento, e terminando na fase de estocagem.

Dessa forma, o óleo diesel empregado em máquinas e veículos utilizados em todas essas etapas da extração mineral (carregadeira de rodas, caminhão fora de estrada e escavadeira) é considerado como consumido na produção de força motriz empregada diretamente na linha principal, resultando no direito ao aproveitamento do crédito de ICMS.

Cumprir registrar que esses bens são de propriedade da Autuada, tendo como operadores os funcionários da Contribuinte, de acordo com a planilha que compõe o Anexo 3 do Auto de Infração (ver colunas “Próprio ou Terceiro”, “Empresa Proprietária do veículo/equipamento” e “Mão de obra que opera o veículo/equipamento de: Lafarge ou fornecedor”).

Insta destacar que, em que pese a atividade principal da Contribuinte constar como somente “fabricação de cimento”, seu processo produtivo se apresenta de forma segmentada, em áreas contíguas, desde a extração do calcário até a industrialização do cimento, o que não impede a aplicação da IN 01/14, uma vez que essa legislação é atinente à atividade de extração mineral, e, não somente à empresa mineradora.

Ressalta-se que esse entendimento se encontra pacificado em diversas Consultas de Contribuintes, como por exemplo as de nºs 088/07 e 191/09, inclusive a Consulta que o próprio Fisco anexou aos autos, às fls. 46/48 (CC nº 025/13), referente a empresa de idêntico segmento da Autuada (inclusive mesmo CNAE) e exerce as mesmas atividades de extração mineral e produção de cimento.

Salienta-se, ainda, que, em diversos casos analisados por este Conselho, o próprio Fisco reconheceu a impossibilidade de glosar créditos de ICMS decorrentes da aplicação de óleo diesel nos veículos/equipamentos vinculados à atividade de extração e transporte interno do minério.

A título de exemplo, destaca-se excertos do Acórdão nº 4.808/17/CE:

ACÓRDÃO: 4.808/17/CE

EMENTA

(...)

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 RECORRENTE/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. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS APURADO APÓS RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. MANTIDA A DECISÃO ANTERIOR.

(...)

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE AS SEGUINTE IRREGULARIDADES:

(...)

- APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS AO ÓLEO DIESEL NÃO CARACTERIZADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, UMA VEZ QUE CONSUMIDO EM MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS NÃO UTILIZADOS NA LAVRA, MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL E NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO DE FERRO DO ESTABELECIMENTO AUTUADO (ANEXOS 5 E 6).

- APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM MÁQUINAS E VEÍCULOS DE TERCEIROS, OS QUAIS FORAM CONTRATADOS PELA RECORRENTE/AUTUADA PARA DIVERSAS MODALIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO COM FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA, FATO GERADOR DO ISSQN CONFORME ARTS. 1º, 3º (INCISOS I, VII E XIX), 4º E 5º DA LC Nº 116/03 E ITENS 7.02, 7.05, 7.10, 7.21 E 16 DA LISTA DE SERVIÇOS (ANEXOS 5 E 6).

(GRIFOU-SE)

Diante do exposto, verifica-se que a Autuada pode se aproveitar dos créditos decorrentes da aquisição do óleo diesel empregado em veículos utilizados nas atividades de extração e de movimentação do minério até o britador de calcário (mineração), sendo vedado o crédito relacionado ao óleo diesel utilizado na atividade de movimentação de insumos na fase industrial de seu processo.

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

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, 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 descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária (aproveitamento indevido de crédito de ICMS), ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Ressalta-se que, com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, caracterizada, parcialmente, a infringência à legislação tributária, corretas as exigências fiscais, à exceção daquelas relativas ao óleo diesel consumido em equipamentos/veículos utilizados na movimentação do produto mineral (calcário) do local de extração até o britador de calcário (função exercida na área “Mina de Calcário”).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em acolher a manifestação do Procurador do Sujeito Passivo que se deu por intimado do resultado da diligência de fls. 122/127. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas ao óleo diesel consumido em equipamentos/veículos utilizados na movimentação do produto mineral (calcário) do local de extração até o britador de calcário, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Erick de Paula Carmo que excluíam, ainda, as exigências relativas ao óleo diesel consumido em equipamentos/veículos utilizados na extração da argila e na empilhadeira. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Michel Hernane Noronha Pires e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 03 de outubro de 2017.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado**

T

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.683/17/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000643081-28	
Impugnação:	40.010143259-18	
Impugnante:	Lafarge Brasil S.A.	
	IE: 001716590.12-99	
Proc. S. Passivo:	Michel Hernane Noronha Pires/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 e reside apenas na necessidade de se excluir, também, as exigências relativas ao óleo diesel consumido em equipamentos/veículos utilizados na extração da argila e na empilhadeira.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, decorrente do aproveitamento de créditos de ICMS provenientes de óleo diesel, destinado ao uso ou consumo, utilizado em veículos, equipamentos e máquinas de propriedade de terceiros, ou em atividades marginais e alheias à atividade do contribuinte, no período de março de 2015 a outubro de 2016.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Neste diapasão, sustenta o Fisco que parte do óleo diesel foi consumida em equipamentos utilizados nas linhas alheias ou marginais à produção, como na locomoção, remoção e transporte de materiais diversos no pátio da empresa, não tendo características de produto essencial e indispensável à fabricação do cimento e nem mesmo ocorrendo na linha central do processo produtivo.

Com a devida licença da decisão majoritária, entendo ser plenamente possível o crédito relativo a aquisição de óleo diesel consumido em equipamentos/veículos utilizados na extração da argila e na empilhadeira considerando que o ciclo produtivo da Impugnante inicia-se com a extração da matéria-prima até o envio de seu produto final ao cliente, momento em que incidirá o ICMS (operação de circulação de mercadoria). Tal afirmação é fundada na conclusão de que o óleo diesel, nesta situação, representa insumo indispensável à consecução da atividade-fim da empresa, nos termos do art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96.

A ora Impugnante atua no setor de produção de materiais de construção. Sua atividade industrial consiste na extração do minério (calcário e argila) para que os mesmos possam ser utilizados na produção de cimento. Tal procedimento de fabricação pode ser desmembrado em quatro etapas distintas e complementares, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) o processo se inicia com a extração das matérias-primas necessárias à fabricação do cimento. Após a extração, o calcário e a argila são triturados e transportados para a fábrica onde são armazenados e homogeneizados. Nota-se que o minério extraído é transferido entre estabelecimentos da própria empresa - de um estabelecimento extrator para outro industrial - passo fundamental para que tais materiais possam ser submetidos à segunda etapa do processo produtivo;

2) passa-se a moagem das matérias-primas que resulta em um pó-fino, conhecido como "cru". Posteriormente, o pó-fino é aquecido e rapidamente resfriado, sendo transformado em uma substância denominada "clínquer". Este último constitui o material básico para a fabricação de todos os tipos de cimento;

3) segue-se a moagem do "clínquer", resultando no chamado "cimento puro". Durante esta fase, diferentes materiais minerais podem ser adicionados. Usadas em variadas proporções, essas adições, que podem ser recursos naturais ou subprodutos industriais, dando ao cimento propriedades específicas como redução de impermeabilidade, resistência a sulfatos e melhor acabamento;

4) por último o cimento é selecionado e direcionado ao cliente, oportunidade em que ocorre a operação de circulação de mercadoria.

Desta breve exposição, percebe-se que a fabricação do cimento advém de uma atividade de mineração que requer não só a retirada da matéria-prima das minas, mas também o transporte das mesmas aos locais industriais.

A Lei Complementar n.º 87/96, que regula o ICMS em âmbito nacional, assim dispõe em seus arts. 20 e 21, *in verbis*:

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.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

.....
Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço:

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Já o art. 66, incisos V e X do RICMS/02 disciplina o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e materiais de uso ou consumo do estabelecimento da seguinte forma:

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:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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;

.....
Verificando-se as normas acima expostas conclui-se que para o enquadramento de determinado bem como insumo, é imprescindível a análise de sua natureza. Assim, se o bem estiver vinculado à atividade-fim da empresa, sendo essencial à sua consecução, deve ser considerado como insumo.

Os conceitos de matéria-prima e de material de embalagem não exigem maiores explicações, representando a parcela dos bens que definitivamente se integra ao produto final. Já para se chegar ao conceito de produto intermediário exige-se um maior cuidado devendo-se analisar sua representatividade ao processo produtivo do contribuinte, se desgaste no seu curso.

Muitas vezes, o insumo pode ser confundido com matéria-prima, mas, na verdade, os insumos representam o material utilizado para a produção de um determinado tipo de produto, mas que não, necessariamente, a ele se integram.

Ao se realizar uma interpretação sistemática sobre os dispositivos da Lei Complementar n.º 87/96, chega-se à conclusão de que geram créditos de ICMS todos os bens adquiridos para aplicação direta na atividade fim da empresa.

Trazendo esses conceitos para o caso dos autos, verifica-se que o óleo diesel utilizado nas atividades fim do estabelecimento autuado, deve ter o crédito do imposto apropriado.

Isso, contudo, definitivamente não ocorre, em determinados casos como no caminhão comboio utilizado para transporte do combustível que irá abastecer os veículos utilizados na atividade fim da empresa. Por outro lado, resta configurada a conceituação legal em relação ao óleo diesel aplicado consumido em equipamentos/veículos utilizados na extração da argila e na empilhadeira, situação em que representa um produto intermediário.

Este entendimento pode ser percebido até mesmo da Instrução Normativa da Superintendência de Legislação Tributária (SLT) n.º 01/86, a qual considera produtos intermediários aqueles bens que se consomem imediata e integralmente dentro da linha de produção, devendo os termos “imediata” e “integral” serem entendidos da seguinte forma, nos termos da citada Instrução:

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.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Veja-se que as exigências da norma interna direcionada a instruir a fiscalização leva em consideração que o produto: (a) seja consumido diretamente no processo de industrialização; (b) o produto seja esgotado no processo de fabricação. Em relação ao último item, não há dúvidas do esgotamento do combustível durante a utilização do maquinário.

Observa-se que o inciso I acima transcrito define, também, como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Já o inciso II explica o consumo integral como sendo o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria.

Nesta linha, deve ser mantido o crédito relativo ao óleo diesel utilizado nas seguintes situações em que preenche os requisitos da legislação, a saber:

- Carregamento e movimentação de insumo.

Trata-se aqui do óleo diesel utilizado na captação e movimentação interna de insumos. O transporte entre o local da extração e o local do beneficiamento é parte integrante da linha principal de produção, não havendo motivos para a desconsideração do crédito nessa hipótese.

- Lavra da Mina de Argila

O óleo diesel utilizado em escavadeiras empregadas diretamente na lavra das minas de argila tem a mesma aplicação daquele utilizado na lavra do calcário. Entende-se por lavra o conjunto de trabalhos objetivando a retirada mais completa e mais segura do minério ou massa mineral. A retirada da argila está diretamente relacionada à atividade-fim da empresa, não podendo, também, serem desconsiderados os créditos tomados nessa hipótese.

- Expedição de Cimento

Movimentação de cimento ensacado para carregamento dos veículos para comercialização.

Assim, o óleo diesel adquirido pela Impugnante e utilizado em maquinário essencial para o funcionamento de sua linha produtiva consumido em equipamentos/veículos utilizados na extração da argila e na empilhadeira, deve ter seu crédito assegurado.

Frise-se, pela importância, que a própria Instrução Normativa da Superintendência de Legislação Tributária (SLT) n.º 01/01 define que o processo produtivo das mineradoras é 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*”.

Mesmo com a revogação da Instrução Normativa SLT n.º 01/01, ocorrida por meio da Instrução Normativa Sutri n.º 04/13, não se alterou a possibilidade de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito de ICMS relativo ao óleo diesel consumido como força motriz de máquinas e equipamentos que participam efetivamente nas linhas de produção.

Ademais, apesar de estar expressamente revogada a Instrução Normativa SLT n.º 01/01, o art. 3º da Instrução Normativa Sutri n.º 01/14, publicada em 25 de junho de 2014, restabeleceu o conceito de que a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem está compreendida no processo produtivo de extração mineral. Confira-se:

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.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além de excluir as exigências relativas ao óleo diesel consumido em equipamentos/veículos utilizados na movimentação do produto mineral (calcário) do local de extração até o britador de calcário, excluir, também, as exigências relativas ao óleo diesel consumido em equipamentos/veículos utilizados na extração da argila e na empilhadeira.

Sala das Sessões, 03 de outubro de 2017.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira