

Acórdão: 23.559/20/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001388250-07  
Impugnação: 40.010149136-58  
Impugnante: BP Bioenergia Ituiutaba Ltda.  
IE: 001012313.00-26  
Proc. S. Passivo: Leonardo Alfradique Martins/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ÓLEO DIESEL. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referente ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017, conforme lançamento extemporâneo no mês de outubro de 2018, créditos esses relacionados a aquisições de óleo diesel utilizado em caminhões empregados no transporte de cana-de-açúcar desde a área agrícola até a indústria e em carregadeiras de rodas e caminhões basculantes empregados na movimentação do bagaço de cana no pátio da indústria.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

O Auto de Infração encontra-se juntado às fls. 03/05 dos autos.

O Relatório Fiscal Analítico encontra disposto às fls. 07/14 (doc. 1).

A relação das notas fiscais de aquisição de óleo diesel relativo a cada ano (consumo detalhado), o consumo referente a cada mês (consumo geral), o consumo de cada equipamento com a informação do local de utilização e da função do equipamento de todos os exercícios objeto do lançamento encontram no CD-R juntado às fls. 24 dos autos.

A Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) referente ao mês de outubro de 2018 encontra-se juntada às fls. 20/23 dos autos.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 29/65 dos autos.

Esclarece que é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social principal a exploração de atividades agrícolas e industriais, compreendendo a produção e comercialização, no mercado nacional e/ou internacional, de produtos, insumos e commodities agrícolas e seus derivados, incluindo cana-de-açúcar, álcool, soja, milho, sorgo, algodão e amendoim, leveduras e enzimas, sendo, portanto, contribuinte do ICMS.

Afirma que no desenvolvimento de suas atividades realiza o plantio da cana-de-açúcar, sua colheita, seu processamento, bem como a produção de açúcar e álcool, os quais são objeto de comercialização.

Concomitantemente, aproveita o subproduto “bagaço de cana”, do referido processo industrial, para cogeração de energia elétrica, que é parcialmente consumida pela própria planta industrial, sendo a maior parte comercializada com terceiros.

Entende como equivocado o entendimento da Fiscalização de que as pás carregadeiras e os caminhões basculantes são empregados em atividades “marginais”.

Sustenta que houve autuação similar no PTA nº 01.000795412-57, sendo que o CC/MG não considerou como marginais os transportes objeto desse auto de infração.

Entende, pois, que a atividade produtiva desenvolvida pelo estabelecimento industrial é integrada e contínua, de modo que o óleo diesel consumido como combustível preenche todos os requisitos previstos na Instrução Normativa nº 01/86 para se qualificar como produto intermediário para fins de crédito de ICMS.

Antes de adentrar nos aspectos relacionados ao mérito do lançamento, entende que o lançamento deve ser declarado nulo tendo em vista que a Fiscalização não realizou a análise de seus livros fiscais para verificar eventual existência de outros créditos para fins de compensação escritural com o débito apurado no período.

Entende, pois, que a mera acusação de aproveitamento de créditos de ICMS indevidos não serve como fundamento para a exigência do ICMS a título de principal e de juros de mora sem o necessário refazimento da escrituração fiscal do contribuinte.

Com relação ao mérito do lançamento, entende que o direito ao crédito do ICMS encontra respaldo na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96, no Regulamento do ICMS e no princípio da não cumulatividade do imposto.

Afirma que produtos intermediários se qualificam como sendo aqueles empregados diretamente no processo de industrialização, que se integram ao novo produto, ou que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos imediatamente e integralmente no curso da industrialização, conforme art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02.

Transcreve a Instrução Normativa nº 01/86 que cuida dos requisitos para apropriação de créditos do imposto relacionados aos produtos intermediários.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta que a SEF/MG editou, também, a Instrução Normativa nº 02/08, que cuida da apropriação dos créditos do imposto relativos à aquisição de mercadorias empregadas como produtos intermediários na atividade de cultivo agrícola de cana-de-açúcar e na produção industrial do açúcar e do álcool.

Alega que a lógica da legislação foi conceituar de forma estanque duas atividades que podem se realizar de forma distinta e individualizada, inclusive por pessoas jurídicas distintas (produção agrícola e produção de açúcar e de álcool).

Nesse sentido, entende que a Instrução Normativa nº 02/08 não conceituou e definiu o tratamento tributário aplicável para a agroindústria especificamente, mas sim duas atividades isoladas, não dispôs sobre o processo produtivo de cogeração de energia elétrica e ainda adotou critério jurídico conflitante com a Instrução Normativa nº 01/86, não estabelecendo qual atividade no processo produtivo seria principal e qual seria secundária.

A Impugnante informa que resultam de seus processos produtivos quatro produtos: a cana-de-açúcar, o açúcar, o álcool e a energia elétrica.

Apresenta o fluxograma do processo (fls. 41 dos autos), esclarecendo que o processo é contínuo e sequencial, envolvendo o plantio da cana-de-açúcar, passando pela colheita, transporte, lavagem, moagem, filtragem, esterilização, destilação, resfriamento, fermentação, armazenamento, para, enfim, ser fabricado o álcool.

Afirma que após a moagem da cana-de-açúcar, o bagaço resultante é remetido para as caldeiras para queima com o fim de produção de vapor que, posteriormente, é destinado a turbinas que geram energia elétrica para consumo próprio da planta e para venda a terceiros.

Entende, assim, que possui um único processo produtivo, abrangente e complexo, agroindustrial, que se inicia na preparação do solo e se finda na fabricação do álcool.

Faz extensa abordagem sobre a logística de “corte, carregamento e transporte” (CCT), destacando a administração de maneira mais eficiente dos recursos existentes para que a cana-de-açúcar seja entregue na indústria de forma distribuída ao longo do dia, de maneira a evitar estoques.

Entende que se apresenta equivocada a afirmação disposta no lançamento de que o óleo diesel adquirido não geraria direito a crédito de ICMS por ser utilizado em “atividades marginais à produção agrícola e industrial”.

Afirma que os bens nos quais o óleo diesel foi consumido, e que o lançamento entende como “atividades marginais”, se resumem aos caminhões canavieiros, pás carregadeiras e caminhões basculantes.

Registra que os caminhões canavieiros são utilizados no transporte de cana-de-açúcar desde a área agrícola até a indústria e as pás carregadeiras e os caminhões basculantes são empregados na movimentação do bagaço de cana no pátio da indústria.

Alega, assim, a Impugnante, que o lançamento caracteriza como “atividade marginal” as atividades de transporte de insumo utilizado no processo produtivo

agroindustrial de fabricação de açúcar e de álcool (caminhões canavieiros) e de movimentação/transporte do insumo consumido no processo produtivo de geração de energia elétrica (pás carregadeiras e caminhões basculantes).

Sustenta que o óleo diesel é consumido nos caminhões canavieiros e basculantes e na pá carregadeira, ou seja, imediata e integralmente no processo industrial, agregando-se direta ou indiretamente ao produto final, conforme previsto no RICMS/02 e na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Entende que o transporte da cana do local de sua colheita até a planta onde a moagem será realizada é uma atividade essencial para a produção do álcool e do açúcar, estando intrinsecamente ligada à atividade geradora do ICMS no Estado.

Aduz que a atividade de transporte do insumo (cana-de-açúcar) é essencial para a produção do álcool e do açúcar, sendo, dessa forma, legítima a apropriação dos créditos de ICMS referente ao óleo diesel utilizado como combustível.

Da mesma forma, entende legítima, também, a apropriação dos créditos relacionados ao combustível utilizado nas pás carregadeiras e nos caminhões basculantes que transportam o insumo bagaço de cana utilizado na produção de vapor para produção de energia elétrica.

Sustenta que o fundamento legal utilizado pelo Auto de Infração para negar o direito ao crédito do imposto, ou seja, Instrução Normativa nº 02/08, não se aplica, tendo em vista que tal norma cuida de processos produtivos estancos, agrícola e industrial, enquanto a atividade desenvolvida no estabelecimento é agroindustrial.

A Impugnante volta a alegar que o transporte da cana-de-açúcar da colheita para a planta industrial é essencial no contexto de uma agroindústria, tendo em vista que sem essa atividade a produção açucareira, alcooleira e bioenergética ficaria totalmente prejudicada.

Afirma que todo bem integrante de qualquer complexo industrial tem sua função e importância, contribuindo para o desenvolvimento de um todo.

Dentro desse contexto, entende que não se está diante da alegada linha marginal do processo produtivo.

Destaca, ainda, que a Instrução Normativa nº 02/08 sequer trata da atividade de cogeração de energia elétrica por meio do bagaço de cana.

Aduz que o resultado do julgamento referente ao PTA nº 01.000795412-57 dá guarida a todos seus argumentos dispostos nessa peça de defesa.

Por outro lado, sustenta que é equivocada a exigência de ICMS e juros tendo em vista a existência de saldos credores nos períodos objeto das exigências fiscais.

Alega, ainda, sobre o caráter confiscatório da multa de revalidação, devendo ser reduzida a parâmetros razoáveis.

Requer a procedência de sua Impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 216/242, refuta as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 247/265, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade e, no mérito pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar**

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

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração sob o argumento de ser fruto de trabalho absolutamente viciado e precário.

Alega que o trabalho fiscal não foi realizado com cautela, possuindo diversos erros que maculam o lançamento.

Sustenta que qualquer lançamento deve ser provido de motivação, devendo ser formalizado com fundamento em provas.

Entende que os princípios da motivação e legalidade que, dentre outros, regem o processo tributário administrativo, impõem a observação de todos os fatos para a verificação da ocorrência do fato gerador, sob pena do crédito tributário não guardar a liquidez e a certeza que exige o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Contudo, em que pese os argumentos dispostos pela Impugnante, razão não lhe assiste, tendo em vista que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Impugnante todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Afirma, ainda a Impugnante, que, considerando que a acusação fiscal se refere a suposto creditamento indevido de ICMS, competia à Autoridade Fiscal realizar a análise dos livros fiscais do contribuinte para verificar a eventual existência de outros créditos para fins de compensação escritural com o débito apurado no período, e não apenas lançar o montante entendido como crédito indevido com os correspondentes juros de mora.

Conclui que a mera acusação fiscal de apropriação de créditos de ICMS indevidos não serve de fundamento para exigência do ICMS a título de principal e de juros de mora sem o necessário refazimento da escrituração fiscal do contribuinte.

Contudo, em relação a essa alegação de que a Fiscalização não poderia tão somente glosar os créditos e exigir os valores glosados, mas sim, deveria realizar apuração completa do ICMS nas competências objeto da autuação, considerando débitos e créditos, sob pena de violação do princípio da não cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155, inciso II, § 2º, da Constituição Federal/88 (CF/88), também não assiste razão à Impugnante.

O procedimento fiscal tem amparo no art. 195 do RICMS/02, que teve sua redação alterada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14 (vigência a partir de 01/02/15), que extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica, em todo e qualquer procedimento fiscal, garantindo ao contribuinte a quitação de créditos tributários com saldos credores acumulados que detiver, observadas as condições estabelecidas no referido dispositivo, *in verbis*:

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

(Grifou-se).

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

### CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

(Grifou-se)

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

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

(Grifou-se)

Portanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria.

Diante do exposto, rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

### Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2014 a

dezembro de 2018, relacionados às aquisições de óleo diesel utilizado em caminhões empregados no transporte de cana-de-açúcar desde a área agrícola até a indústria e em carregadeiras de rodas empregadas na movimentação do bagaço de cana no pátio da indústria.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

O Auto de Infração encontra-se juntado às fls. 03/05 dos autos.

O Relatório Fiscal Analítico encontra disposto às fls. 07/14 (doc. 1).

A relação das notas fiscais de aquisição de óleo diesel relativo a cada ano (consumo detalhado), o consumo referente a cada mês (consumo geral), o consumo de cada equipamento com a informação do local de utilização e da função do equipamento de todos os exercícios objeto do lançamento encontram-se dispostos no CD-R juntado às fls. 24 dos autos.

A Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), referente ao mês de outubro de 2018, encontra-se juntada às fls. 20/23 dos autos.

A Impugnante esclarece que é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social principal a exploração de atividades agrícolas e industriais, compreendendo a produção e comercialização, no mercado nacional e/ou internacional, de produtos, insumos e commodities agrícolas e seus derivados, incluindo cana-de-açúcar, álcool, soja, milho, sorgo, algodão e amendoim, leveduras e enzimas, sendo, portanto, contribuinte do ICMS.

Afirma que no desenvolvimento de suas atividades realiza o plantio da cana-de-açúcar, sua colheita, seu processamento, bem como a produção de açúcar e álcool, os quais são objeto de comercialização.

Concomitantemente, aproveita o subproduto do referido processo industrial (bagaço de cana) para cogeração de energia elétrica, que é parcialmente consumida pela própria planta industrial, sendo a maior parte comercializada com terceiros.

Entende como equivocado o entendimento da Fiscalização de que as pás carregadeiras e os caminhões basculantes são empregados em atividades “marginais”.

Sustenta que foi autuada, de forma similar, no PTA nº 01.000795412-57, sendo que o CC/MG não considerou como marginais os transportes objeto desse Auto de Infração.

Entende, pois, que a atividade produtiva desenvolvida pelo estabelecimento industrial é integrada e contínua, de modo que o óleo diesel consumido como combustível preenche todos os requisitos previstos na Instrução Normativa nº 01/86 para se qualificar como produto intermediário para fins de crédito de ICMS.

Alega que o direito ao crédito do ICMS encontra respaldo na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96, no Regulamento do ICMS e no princípio da não cumulatividade do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que produtos intermediários se qualificam como sendo aqueles empregados diretamente no processo de industrialização, que se integram ao novo produto, ou que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos imediatamente e integralmente no curso da industrialização, conforme art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02.

Transcreve a Instrução Normativa nº 01/86, que cuida dos requisitos para apropriação de créditos do imposto relacionados aos produtos intermediários.

Acrescenta que a SEF/MG editou, também, a Instrução Normativa nº 02/08, que cuida da apropriação dos créditos do imposto relativos à aquisição de mercadorias empregadas como produtos intermediários na atividade de cultivo agrícola de cana-de-açúcar e na produção industrial do açúcar e do álcool.

Alega que a lógica da legislação foi conceituar de forma estanque duas atividades que podem se realizar de forma distinta e individualizada, inclusive por pessoas jurídicas distintas (produção agrícola e produção de açúcar e de álcool).

Nesse sentido, entende que a Instrução Normativa nº 02/08 não conceituou e definiu o tratamento tributário aplicável para a agroindústria especificamente, mas sim duas atividades isoladas, não dispôs sobre o processo produtivo de cogeração de energia elétrica e ainda adotou critério jurídico conflitante com a Instrução Normativa nº 01/86, não estabelecendo qual atividade no processo produtivo seria principal e qual seria secundária.

A Impugnante informa que resultam de seus processos produtivos quatro produtos: a cana-de-açúcar, o açúcar, o álcool e a energia elétrica.

Apresenta o fluxograma do processo (fls. 41 dos autos), esclarecendo que o processo é contínuo e sequencial, envolvendo o plantio da cana-de-açúcar, passando pela colheita, transporte, lavagem, moagem, filtragem, esterilização, destilação, resfriamento, fermentação, armazenamento, para, enfim, ser fabricado o álcool.

Afirma que após a moagem da cana-de-açúcar, o bagaço resultante é remetido para as caldeiras para queima com o fim de produção de vapor que, posteriormente, é destinado a turbinas que geram energia elétrica para consumo próprio da planta e para venda a terceiros.

Entende, assim, a Impugnante, que possui um único processo produtivo, abrangente e complexo, agroindustrial, que se inicia na preparação do solo e se finda na fabricação do álcool.

Faz extensa abordagem sobre a logística de “*corte, carregamento e transporte*” (CCT), destacando a administração de maneira mais eficiente dos recursos existentes para que a cana-de-açúcar seja entregue na indústria de forma distribuída ao longo do dia, de maneira a evitar estoques.

Entende que se apresenta equivocada a afirmação disposta no lançamento de que o óleo diesel adquirido não geraria direito a crédito de ICMS por ser utilizado em “atividades marginais à produção agrícola e industrial”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que os bens nos quais o óleo diesel foi consumido, e que o lançamento entende como “atividades marginais”, se resumem aos caminhões canavieiros, pás carregadeiras e caminhões basculantes.

Registra que os caminhões canavieiros são utilizados no transporte de cana-de-açúcar desde a área agrícola até a indústria e as pás carregadeiras e os caminhões basculantes são empregadas na movimentação do bagaço de cana no pátio da indústria.

Alega, assim, a Impugnante, que o lançamento caracteriza como “atividade marginal” as atividades de transporte de insumo utilizado no processo produtivo agroindustrial de fabricação de açúcar e de álcool (caminhões canavieiros) e de movimentação/transporte do insumo consumido no processo produtivo de geração de energia elétrica (pás carregadeiras e caminhões basculantes).

Sustenta que o óleo diesel é consumido nos caminhões canavieiros e basculantes e na pá carregadeira, ou seja, imediata e integralmente no processo industrial, agregando-se direta ou indiretamente ao produto final, conforme previsto no RICMS/02 e na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Entende que o transporte da cana do local de sua colheita até a planta onde a moagem será realizada é uma atividade essencial para a produção do álcool e do açúcar, estando intrinsecamente ligada à atividade geradora do ICMS no Estado.

Aduz que a atividade de transporte do insumo (cana-de-açúcar) é essencial para a produção do álcool e do açúcar, sendo, dessa forma, legítima a apropriação dos créditos de ICMS referente ao óleo diesel utilizado como combustível.

Da mesma forma, entende legítima, também, a apropriação dos créditos relacionados ao combustível utilizado nas pás carregadeiras e nos caminhões basculantes que transportam o insumo bagaço de cana utilizado na produção de vapor para produção de energia elétrica.

Sustenta que o fundamento legal utilizado pelo Auto de Infração para negar o direito ao crédito do imposto, ou seja, Instrução Normativa nº 02/08, não se aplica, tendo em vista que tal norma cuida de processos produtivos estanques, agrícola e industrial, enquanto a atividade desenvolvida no estabelecimento é agroindustrial.

A Impugnante volta a alegar que o transporte da cana-de-açúcar da colheita para a planta industrial é essencial no contexto de uma agroindústria, tendo em vista que sem essa atividade a produção açucareira, alcooleira e bioenergética ficaria totalmente prejudicada.

Afirma que todo bem integrante de qualquer complexo industrial tem sua função e importância, contribuindo para o desenvolvimento de um todo.

Dentro desse contexto, entende que não se está diante da alegada linha marginal do processo produtivo.

Destaca que a Instrução Normativa nº 02/08 sequer trata da atividade de cogeração de energia elétrica por meio do bagaço de cana.

Aduz que o resultado do julgamento referente ao PTA nº 01.000795412-57 dá guarida a todos seus argumentos dispostos nessa peça de defesa.

Alega, ainda, sobre o caráter confiscatório da multa de revalidação, devendo ser reduzida a parâmetros razoáveis.

Requer, portanto, a procedência de sua Impugnação.

Passa-se, pois, à análise dos fundamentos legais referente à matéria tratada nos autos, bem como da análise dos argumentos apresentados pela Impugnante.

Cumprir registrar, *a priori*, que a análise referente à apropriação de créditos do imposto pela entrada de insumos utilizados no processo produtivo de estabelecimento industrial não guarda conformidade com a análise relacionada à apropriação de créditos do imposto pela entrada de bens para o ativo imobilizado do estabelecimento.

Importante ressaltar que a Instrução Normativa SUTRI nº 02/08 cuida da apropriação de crédito de ICMS relativo à aquisição de mercadoria que será empregada como **produto intermediário** na atividade de **cultivo agrícola da cana-de-açúcar** e na **produção industrial de açúcar e álcool** e da entrada de materiais destinados ao **uso e consumo do estabelecimento**.

**INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 02, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2008**

(MG de 06/01/2009)

Art. 1º **Por processo de produção agrícola de cana-de-açúcar** desempenhado por produtores rurais ou por usina de açúcar e de álcool **entende-se aquele realizado a partir da preparação do solo para o plantio até a chegada da cana-de-açúcar nos carreadores**, envolvendo as fases de:

I - preparação do solo, compreendendo atividades tais como: gradagem, aração, sulcação, correção e adubação do solo;

II - plantio;

III - manutenção da lavoura, compreendendo atividades tais como: irrigação, fertirrigação e emprego de herbicida, de capina química e de maturadores; e

IV - colheita manual ou mecânica.

§ 1º **Considera-se concluído o processo de colheita com a chegada da cana-de-açúcar nos carreadores.**

§ 2º Não se considera como parte do processo de colheita a transferência da cana-de-açúcar do transbordo para os veículos que realizarão o transporte até a usina.

Art. 2º **Para efeitos de crédito do ICMS, considera-se produto intermediário**, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 1, de 1986, o produto imediata e integralmente **consumido nas fases do**

**processo de produção agrícola da cana-de-açúcar,**  
tais como:

I - corretivos de solo, adubo, muda, herbicida, inseticida, produtos excipientes, produto empregado na capina química, fertilizantes e sementes de produtos agrícolas destinadas à recuperação do solo;

II - eletrodos aplicados nos equipamentos de colheita, consumidos imediata e integralmente na colheita mecânica da cana-de-açúcar;

III - óleo diesel consumido nas máquinas, aparelhos e equipamentos empregados nas atividades executadas nas fases da produção;

IV -

Efeitos de 06/01/2009 a 31/03/2017 - Redação original:

“IV - partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos que não se enquadrem como ativo permanente, mas que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica em quaisquer das fases de produção agrícola e cujo desgaste decorre do contato físico com a cana-de-açúcar, como a faca da colheitadeira; e.”

V - ferramentas de corte que se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na fase de colheita manual da cana-de-açúcar, tais como: foice, podão e facão.

§ 1º Considera-se material de uso e consumo passível de crédito a partir da data prevista no art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, entre outros:

I - o lubrificante, inclusive o óleo hidráulico;

II - as peças e partes de máquinas, aparelhos e equipamentos não enquadrados como ativo permanente e cujo desgaste não decorre do contato físico com a cana-de-açúcar por serem meros componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção, naturalmente, pode importar na substituição das mesmas, tais como: pneu ou esteira utilizada nos caminhões, tratores e transbordos, sulcador e disco dos equipamentos de plantio ou lâminas de tratores;

III - eletrodos aplicados nas máquinas, aparelhos e equipamentos de carregamento e transporte da cana-de-açúcar;

IV - ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de

produção agrícola - como, aliás, ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o seu completo exaurimento, em contato físico com a cana-de-açúcar, tais como: enxada, enxada valeira, picareta e lima;

V - os equipamentos de proteção individual utilizados pelos profissionais nas diversas fases da produção agrícola; e

VI - o óleo diesel consumido nas máquinas, aparelhos, equipamentos e veículos empregados nas atividades marginais à produção agrícola, tais como: os caminhões bombeiros e os caminhões de abastecimento ou suporte.

§ 2º Somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento produtor de cana-de-açúcar a partir da data prevista no art. 33, inciso II, alínea “d”, da Lei Complementar nº 87, de 1996.

Art. 3º **Por processo de produção de açúcar e de álcool entende-se aquele iniciado com o tombamento da cana-de-açúcar, assim considerado o momento em que a cana-de-açúcar é recebida na mesa alimentadora da indústria, e concluído quando os produtos estiverem em condições de serem acondicionados ou armazenados.**

Parágrafo único. Considera-se parte do processo de produção de açúcar e de álcool o processo de industrialização de produto intermediário que integrará o produto final, inclusive o tratamento de água que será adicionada no processo de produção para embebição do bagaço.

Art. 4º Para efeitos de crédito do imposto, **considera-se produto intermediário empregado no processo de produção do açúcar e do álcool**, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 1, de 1986, **o produto imediata e integralmente consumido nas fases de recepção, alimentação e preparo da cana-de-açúcar, moagem, tratamento do caldo, cozimento ou fermentação, centrifugação e secagem ou destilação**, tais como:

I - antibiótico, enxofre, ácido fosfórico, sulfúrico e clorídrico, dispersante, antiincrustante, floculante, alcalizante, cal, macro e micro nutriente, antiespumante e corantes, empregados no tratamento do caldo ou do produto;

II - eletrodo aplicado nos equipamentos de moagem; e

(2) III -

Efeitos de 06/01/2009 a 31/03/2017 - Redação original:

“III - partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos que não se enquadrem como ativo permanente, mas que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica no processo de produção de açúcar e de álcool, e cujo desgaste decorre do contato físico com o produto em elaboração, tais como: pente da camisa da moenda, talisca, rotores, martelos e facas.”

§ 1º Consideram-se, também, intermediários os produtos químicos empregados no tratamento da água que será adicionada no processo de produção do açúcar e do álcool para embebição do bagaço e propiciar a extração da sacarose.

§ 2º Considera-se material de uso e consumo passível de crédito a partir da data prevista no art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 1996, entre outros:

I - a graxa e o lubrificante, inclusive o óleo hidráulico, utilizados em máquinas, aparelhos e equipamentos de produção;

II - o oxigênio e o acetileno utilizados na soldagem das tubulações e no corte de chapas;

III - as peças e partes de máquinas, aparelhos e equipamentos não enquadrados como ativo permanente e cujo desgaste não decorre do contato físico com o produto em elaboração por serem meros componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção, naturalmente, pode importar na substituição das mesmas, tais como: correntes, mancais, correias, rolamentos, casquilhos e rodetes;

IV - o material, inclusive o produto químico, utilizado na análise laboratorial da cana-de-açúcar, da água, do produto em elaboração ou do produto final; e

V - os produtos químicos aplicados no tratamento da água destinada à produção de vapor para a movimentação de máquinas, aparelhos e equipamentos ou para a geração de energia elétrica utilizada no processo de produção.

Art. 5º Considera-se ainda **material de uso e consumo** passível de crédito a partir da data prevista no art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 1996, entre outros:

I - **o óleo diesel**, pneus, graxa e lubrificante, inclusive o óleo hidráulico, utilizados nas máquinas, aparelhos e equipamentos, inclusive caminhões, para:

- a) movimentação dos insumos agrícolas;
- b) transporte da cana-de-açúcar dos carregadores até a usina, ainda que realizada pelo próprio produtor rural ou pela usina;
- c) movimentação dos insumos, produtos, subprodutos e resíduos no pátio industrial; ou
- d) transporte do açúcar, álcool, resíduos e subprodutos; e

II - as peças e partes de máquinas, aparelhos e equipamentos, inclusive de caminhões, utilizados nas atividades indicadas no inciso anterior e não enquadradas como ativo permanente.

Art. 6º Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

(...)

(Destacou-se).

Com intuito apenas de se fazer um paralelo em relação à legislação supra, cumpre registrar que a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

**INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01, DE 06 DE MAIO DE 1998**

(MG de 09/05 e ret. em 12/09)

**Art. 1º** - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

**Art. 2º** - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

**Art. 3º** - Fica reformulada toda e qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.

(...)

Dessa forma, observa-se que a lógica para caracterização de **insumo ou produto intermediário** tem relação direta com o **processo produtivo** enquanto que a caracterização de bem como **ativo imobilizado** tem relação com a **consecução da atividade econômica do estabelecimento**, assim entendida como as atividades desenvolvidas na **área** de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

Dentro desse enfoque, verifica-se que a análise meritória relativa ao presente lançamento não guarda qualquer relação, como quer crer a Impugnante, com o lançamento relativo ao PTA nº 01.000795412-57 (Acórdãos nº 23.253/19/1ª e 5.244/19/CE), ainda que sejam os dois lançamentos referentes ao mesmo estabelecimento agroindustrial.

Reiterando, o crédito de ICMS referente a produto intermediário/insumo relaciona-se ao consumo de produtos/insumos na linha de produção de um estabelecimento, ao passo que crédito de ICMS referente a ativo imobilizado se refere a uma perspectiva mais ampla e abrangente, ou seja, a da utilização dos bens na consecução da atividade econômica do empreendimento.

Com efeito, o art. 66, incisos V e X, do RICMS/02 disciplina o aproveitamento de créditos de ICMS relativos à 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 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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A situação em análise neste lançamento cuida da apropriação de créditos do imposto relacionados à aquisição e utilização de óleo diesel nos **caminhões canavieiros**, utilizados no transporte de cana-de-açúcar desde a área agrícola até a indústria, e nas **pás carregadeiras** e nos **caminhões basculantes**, empregados na movimentação do bagaço de cana no pátio da indústria.

Repetindo, se a análise fosse relacionada a crédito do imposto relativamente a esses ativos, dúvida não haveria de que eles participam do desenvolvimento da consecução da atividade econômica do empreendimento industrial.

Porém, não fazem parte do processo intrínseco de produção/cultivo da cana-de-açúcar, nem da produção do álcool, nem do açúcar e nem da energia elétrica.

Assim, o óleo DIESEL será considerado produto intermediário, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/86 e a Instrução Normativa SUTRI nº 02/08, se consumido como propulsor de máquinas e equipamentos, utilizados na linha de produção da cana-de-açúcar, da energia elétrica, do álcool e do açúcar.

Conforme a Instrução Normativa específica do setor sucroalcooleiro, ou seja, IN SUTRI nº 02/08, por processo de produção agrícola de cana-de-açúcar desempenhado por produtores rurais ou por usina de açúcar e de álcool entende-se aquele realizado a partir da preparação do solo para o plantio até a chegada da cana-de-açúcar nos carregadores, envolvendo as fases de preparação do solo, compreendendo atividades tais como gradagem, aração, sulcação, correção e adubação do solo, plantio, manutenção da lavoura, compreendendo atividades tais como irrigação, fertirrigação e emprego de herbicida, de capina química e de maturadores e colheita manual ou mecânica.

Considera-se concluído o processo de colheita com a chegada da cana-de-açúcar nos carregadores.

Dentro dessa lógica, a norma não considera como parte do processo de colheita a transferência da cana-de-açúcar do transbordo para os veículos que realizam o transporte até a usina.

Nesse sentido, a citada IN SUTRI nº 02/08, para efeitos de apropriação de créditos do ICMS, considera produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86, o produto imediata e integralmente consumido nas fases do processo de produção agrícola da cana-de-açúcar, ou seja, o óleo diesel consumido nas máquinas, aparelhos e equipamentos empregados nas atividades executadas nas fases da produção.

Lado outro, a mesma norma considera material de uso e consumo passível de crédito a partir de 1º de janeiro de 2033, conforme previsão constante do art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, o óleo diesel consumido nas máquinas, aparelhos, equipamentos e veículos empregados nas atividades fora da produção agrícola, tais como os caminhões bombeiros e os caminhões de abastecimento ou suporte.

Importante reiterar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, *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 efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

(Grifou-se)

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 SLT nº 01/86 e Instrução Normativa SUTRI nº 02/08.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a classificação dos produtos 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 acima expostos.

Dessa forma, corretamente agiu a Fiscalização ao efetuar a glosa dos créditos relativos ao óleo diesel objeto da autuação, uma vez que efetivamente são caracterizados como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, inciso III do RICMS/02.

Quanto à alegação de que as multas impostas violam os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, revelando-se confiscatórias, reitera-se que os percentuais e respectivos valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, corretas as exigências de ICMS, da respectiva Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, e da Multa Isolada prevista no inciso XXVI do citado diploma legal.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Alfradique Martins e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

**Sala das Sessões, 06 de outubro de 2020.**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**