

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.015/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001996947-51  
Impugnação: 40.010152622-86  
Impugnante: Lafargeholcim (Brasil) S.A.  
IE: 493073229.00-18  
Proc. S. Passivo: ANDRE MENDES MOREIRA/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

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

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período novembro de 2017 a agosto de 2020, relativos a óleo diesel consumido em linhas marginais à de produção (fora do processo produtivo minerário) ou em veículos e equipamentos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 87/108, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 20.815/20.838.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 20.840/20.873, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

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

### 1. Do Requerimento de Prova Pericial:

Com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante solicita a realização de **prova pericial**, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados à fl. 107.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

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

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

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

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

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

Com esses dados, a matéria torna-se eminentemente de direito, restringindo-se à análise da legitimidade ou não dos créditos apropriados pela Impugnante, de acordo com a legislação que rege a matéria.

Dessa forma, indefere-se a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido 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.

## **2. Do Mérito:**

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

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

Relatório Fiscal

“... 4. IRREGULARIDADES APURADAS

Por meio da conferência das informações constantes dos arquivos eletrônicos que contém a Escrituração Fiscal Digital - arquivos EFD ICMS IPI, bem como das informações prestadas pelo contribuinte mediante intimações específicas, constatou-se, no período de 1º de novembro de 2017 a 31 de agosto de 2020:

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

(b) a falta de recolhimento de ICMS decorrente do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros e operados por eles, que foram contratados pela Autuada para realização de diversas modalidades de prestação de serviço com fornecimento de mão de obra.

A análise de forma individualizada da efetiva utilização de óleo diesel em cada máquina, equipamento e veículo pela Autuada, assim como a propriedade de cada equipamento e mão de obra que o operou nas diversas funções, foi feita a partir de informações

prestadas pela própria, tendo sido observado pelo Fisco o conceito de produto intermediário extraído da Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986, c/c o artigo 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 25 de junho de 2014.

Sendo assim, o aproveitamento de créditos de ICMS caracterizou infração à legislação tributária mineira, ensejando a cobrança do imposto e a aplicação das multas cabíveis, nos termos dos artigos 55, inciso XXVI, e 56, inciso II, da Lei 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

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

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

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

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante afirma, inicialmente, que, *“com o advento da LC nº 87/1996 (Lei Kandir), o princípio da não cumulatividade deixou de ter previsão apenas constitucional, passando a constar expressamente naquele diploma legal, cuja finalidade era exatamente a de estabelecer normas gerais do ICMS”*, tendo sido assegurado ao contribuinte do ICMS *“o direito de creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, consoante redação dos arts. 19 e 20 da Lei Kandir”*.

Transcreve o disposto nos artigos 28 e 29 da Lei Estadual nº 6.763/75 e no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 e argumenta que, *“no tocante à possibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes da aquisição dos chamados produtos intermediários, regulado pela IN nº 01/1986, impõe-se o atendimento a três requisitos, a saber: (i) o consumo imediato, porém sem incorporação ao produto final (do contrário, seria matéria-prima); (ii) o consumo integral; e (iii) a essencialidade do produto ao processo produtivo”*.

Aduz, nesse sentido, que, *“produto intermediário pode ser definido como a mercadoria consumida de forma imediata e integral no processo produtivo, sem a qual este não se concretizaria, sendo essencial ao processo produtivo”*.

Ressalta, porém, que duas ressalvas devem ser feitas:

• “Em primeiro lugar, a expressão ‘integral’ não se confunde com ‘instantâneo’. Ora, conforme entendimento pacificado pelo eg. STJ, a questão temporal é de extrema importância para a apropriada definição da natureza do bem, de forma a distinguir aqueles destinados ao ativo permanente e aqueles que podem ser classificados como intermediários. Nesse sentido”:

“a) bens que integram o ativo imobilizado (é dizer, incorporam-se ao patrimônio da empresa por 12 meses ou mais): o seu desgaste natural não é equiparável ao consumo integral exigido para caracterização dos produtos intermediários”;

b) bens que admitem mais de uma utilização, porém se consomem em período inferior a 12 (doze) meses: podem, a priori, ser enquadrados como intermediários (diz-se a priori, pois os demais requisitos devem ser cumpridos para a caracterização)”.

• “Em segundo lugar, há de se destacar a divergência de entendimentos comumente manifestada pelas Fazendas Estaduais e o STJ quanto à necessidade de haver contato físico direto com o resultado do processo industrial”.

Destaca, nessa linha, que “diferentemente do entendimento adotado pelos Estados, o eg. STJ, conforme reiteradas manifestações nesse sentido<sup>3</sup>, entende que o consumo diretamente em razão do processo produtivo, mesmo que não haja contato físico direto com o produto final, é suficiente para a caracterização do consumo imediato”, complementando que, “após a edição da LC nº 87/1996, o STJ passou a decidir de forma a garantir uma ampliação das hipóteses de creditamento, exigindo apenas que os bens intermediários sejam utilizados para a realização de atividades previstas como objeto social da empresa”.

Afirma que a “essencialidade ao processo produtivo é característica primordial para a diferenciação entre os bens intermediários e os destinados a uso e consumo, da mesma forma que o aspecto temporal é utilizado para distinguir entre bens destinados ao ativo imobilizado e os bens intermediários”.

Passa a defender a legitimidade dos créditos por ela apropriados, argumentando o feito fiscal decorre de “averiguação limitada e superficial feita pela autoridade fiscal, que não levou em consideração as particularidades do processo produtivo da Impugnante, glosando créditos de ICMS relativos à aquisição de produtos intermediários, por ela indevidamente classificados como materiais para uso e consumo do estabelecimento”, ponderando que, “para que se possa aferir o efetivo papel do combustível adquirido pela Empresa e, assim, demonstrar-se a improcedência do lançamento consubstanciado na autuação em referência, faz-se mister elucidar qual a aplicação do óleo diesel nas máquinas e equipamentos do estabelecimento autuado. Vejamos (doc. nº 04)”, oportunidade em que reproduz o seguinte quadro:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Marca da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Identificação (placa ou número de série, etc) da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Função DETALHADA desenvolvida pela máquina, pelo equipamento ou veículo
HYSTER	071 - 4MI	TRANSPORTE DE PEÇAS
VOLVO	Caminhão ARTICULADO	TRANSPORTE DE INSUMOS E COMBUSTIVEL SÓLIDOS
FORD	Caminhão DOT 0518	TRANSPORTE DE INSUMOS E COMBUSTIVEL SÓLIDOS
FORD	Caminhão CIV 1536	TRANSPORTE DE INSUMOS E COMBUSTIVEL SÓLIDOS
FORD	Caminhão AHS 1253	TRANSPORTE DE INSUMOS E COMBUSTIVEL SÓLIDOS
CHEVROLET	CAMINHONETE HHS 7222	TRANSPORTE DE FUNCIONARIOS DENTRO DAS MINAS
CHEVROLET	CAMINHONETE GNJ 8616	TRANSPORTE DE FUNCIONARIOS DENTRO DA PLANTA GEOCYGLE
MITSUBHI	L200 1114U4	TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS DENTRO DA MINA DE CALCÁRIO E ARGILA
MITSUBICHI	OQM 7057	TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS DENTRO DA FÁBRICA
CHEVROLET	HCF 4665	TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIO DENTRO DA FÁBRICA
EQUIPAMENTO NAO IDENTIFICADO PARA OS DADOS SOLICITADOS	COMPRESSOR	TRANSPORTE DE COMBUSTIVEL SÓLIDO
EQUIPAMENTO NAO IDENTIFICADO PARA OS DADOS SOLICITADOS	CLT 4926	TRANSPORTE DE RESÍDUOS
CAMINHÃO TEREX	111 4F5	RETIRADA DE REFRATARIO

Salienta que “o óleo diesel adquirido no caso concreto está indubitável e diretamente envolvido no processo produtivo de fabricação de cimento, atendendo a todos os requisitos para caracterização como produto intermediário, na medida em que”:

- a) “seu consumo se dá de forma instantânea na movimentação dos veículos no processo de extração mineral, exaurindo-se completamente em razão do fenômeno da combustão”;
- b) “é utilizado em veículos na linha principal do processo produtivo, já na etapa fabril, para movimentação de insumos e abastecimento de materiais”.

Transcreve o art. 3º da IN SUTRI nº 01/14 e afirma que, “para fins de creditamento do imposto, os produtos intermediários empregados no processo produtivo desempenhado pelas mineradoras, como o óleo diesel, especialmente na etapa de lavra, movimentação do material e no beneficiamento, se classificam como produtos intermediários”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Menciona e reproduz trecho do Acórdão nº 22.683/17/3ª, argumentando que se trata de precedente deste E. Conselho, “*no qual houve o reconhecimento, em favor da ora Impugnante, do direito a crédito de ICMS decorrente da aquisição de óleo diesel para utilização em atividades relacionadas à atividade produtiva de fabricação de cimento*”.

### ACÓRDÃO Nº 22.683/17/3ª

**“... 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.” (GRIFOS DA IMPUGNANTE)**

A seu ver, “*não há dúvidas, pois, de que as atividades desempenhadas pelos equipamentos nos quais o óleo diesel é utilizado compõem parte indispensável do processo produtivo de fabricação do cimento, não podendo, sob qualquer hipótese, serem tidos como utilizáveis para uso e consumo do estabelecimento*”, concluindo que “*resta claro que o combustível adquirido pela Empresa para aplicação nas máquinas, equipamentos e veículos envolvidos na realização de tais atividades satisfaz todas as condições exigidas para classificação sob a rubrica de produto intermediário, ensejando direito a crédito*”.

Noutro enfoque, a Impugnante passa a sustentar a legitimidade dos créditos relativo ao óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade e operados por terceiros.

Relembra que “*a extração da matéria-prima, imprescindível à fabricação do cimento, decorre da mineração, que, como dito, se inicia com a perfuração e com o 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. Tal atividade é realizada por diferentes máquinas, equipamento e veículos que o óleo diesel como combustível*” e que “*a glosa se deu em razão de que tais máquinas, equipamentos ou veículos foram operados por terceiros e de propriedades destes, em que pese serem empregados diretamente no processo produtivo da Impugnante, observadas a IN SLT nº 01/1986 e IN Sutri nº 01/2014*”.

A título de exemplo, a Impugnante cita a função exercida por alguns equipamentos, máquinas e veículos (doc. nº 04 da impugnação), conforme quadro abaixo:

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

<b>Marca da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel</b>	<b>Identificação (placa ou número de série, etc) da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel</b>	<b>Função DETALHADA desenvolvida pela máquina, pelo equipamento ou veículo</b>
MF	ROLO COMPACTADOR	TRITURAÇÃO PEDRAS DE GESSO
VOLKSWAGEN	HNY7181	TRANSPORTE DE INSUMOS
VOLVO	HLZ 7265	TRANSPORTE DE INSUMOS
VOLKSWAGEN	HNY 7678	TRANSPORTE DE COMBUSTIVEL SÓLIDO
EQUIPAMENTO IDENTIFICADO PARA OS DADOS	VARREDEIRA	LIMPEZA SOLO DA FÁBRICA
EQUIPAMENTO IDENTIFICADO PARA OS DADOS	GVQ 6946	IXAMENTO DE CARGAS E TRANSPORTES DE PEÇAS
VOLVO	Carregadeira 50179	CARREGAMENTO DE INSUMOS
VOLVO	Carregadeira 50137	CARREGAMENTO DE COMBUSTIVEL SÓLIDO
VOLVO	Carregadeira 50118	ALIMENTAÇÃO DE TREMONHAS
VOLVO	Carregadeira 50123	ALIMENTAÇÃO DE MOEGAS

Informa que, “para a execução de etapas essenciais e necessárias ao seu processo produtivo e comercial, a Impugnante contrata serviços terceirizados para realizar o transporte de insumos de uma área para outra dentro de seu complexo produtivo, bem como outras atividades vinculadas”, complementando que “a complexidade do processo produtivo de cimento torna necessária a contratação de mãos de obra e equipamentos especializados, mormente considerada a grande extensão da área de mineração e parque fabril”.

Informa, ainda, que “o óleo diesel adquirido pela Impugnante é repassado sem ônus aos prestadores para abastecimento dos referidos equipamentos e máquinas, utilizados exclusivamente nas atividades prestadas dentro do estabelecimento. O combustível, portanto, é enquadrado como produto intermediário, eis que é empregado diretamente no processo produtivo e de industrialização, e, como tal, gera direito a crédito”.

Argumenta que, “se por questões estratégicas e comerciais, a empresa opta por contratar mão de obra externa ao invés de contratar um funcionário diretamente para executar alguma função essencial na sua cadeia produtiva, isso em nada desnatura a essencialidade da etapa executada e, por conseguinte, o direito ao crédito de seus insumos”.

Reporta-se, novamente, à IN SUTRI nº 01/14, relatando que dela se extrai o direito ao crédito de ICMS do produto intermediário utilizado no processo produtivo de extração mineral, inclusive no seu deslocamento entre o local de extração até o local de seu beneficiamento ou estocagem.

No seu entender, “o fato de o óleo diesel ser consumido em veículos, máquinas e equipamentos controlados por terceiros não é motivo válido para afastar o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*direito ao creditamento do ICMS incidente e pago pela sua aquisição. Como dito anteriormente, isso é unicamente uma decisão comercial da empresa”, destacando que o posicionamento do Fisco “afronta diretamente o art. 155, § 2º, I e II, da CRFB/88, e os arts. 19 e 20 da LC nº 87/96, e invade o campo de atuação de Lei Complementar Federal de alcance nacional”.*

*Ressalta, nesse sentido, que o STJ “vem decidindo que, a partir da LC nº 87/96, o direito a créditos da não cumulatividade do ICMS deve ser assegurado nas aquisições de insumos e mercadorias sujeitas à incidência do imposto estadual, desde que tais itens sejam utilizados, isto é, participem dos processos de industrialização ou de comercialização do adquirente, bem como que as mercadorias produzidas ou comercializadas por ele também se sujeitem à tributação em suas saídas”.*

*Reafirma que “o insumo ser aplicado no processo produtivo e comercial do estabelecimento da Empresa autuada, mesmo que em etapas executados por terceiros, é suficiente, per se, para assegurar o direito aos créditos da não cumulatividade do ICMS, conforme vem decidindo o eg. STJ e inclusive como decorrência da sistemática de tributação do imposto, que admite o crédito em situações análogas, como, por exemplo, a modalidade de industrialização por encomenda”.*

*Na sua ótica, no presente caso, “todos os requisitos previstos na Constituição, na LC nº 87/96 e na própria legislação do Estado de Minas Gerais, tal como interpretados e aplicados pelo eg. STJ, são cumpridos, pois o óleo diesel adquirido é regularmente tributado pelo ICMS, conforme exigido pela legislação, é consumido no processo produtivo e comercial do estabelecimento e os produtos obtidos no processo produtivo do estabelecimento se sujeitam à incidência do ICMS em suas saídas posteriores”.*

*Enfatiza que “a LC nº 87/96 veda o direito de crédito na entrada de mercadorias ou serviços decorrentes de operações isentas ou não tributadas, em linha com o art. 155, § 2º, inciso II, da CRFB/88, bem como em relação às mercadorias ou serviços **alheios à atividade do estabelecimento**, o que, como demonstrado, não é o caso”.*

*Assim, segundo a Impugnante, “tem-se que é inequívoco que o óleo diesel adquirido pela Impugnante é produto intermediário, pois a sua aplicação se dá em etapas do processo produtivo do estabelecimento, uma vez que a movimentação de minérios e outros elementos é essencial e indispensável para a produção de cimento e a legislação vigente não proíbe, em momento algum, que o insumo seja utilizado por um terceiro prestador de serviço”.*

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

### ACÓRDÃO Nº 21.056/13/3ª

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

**“NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTEs, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A**

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

**CONSUMO** OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO’.

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

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

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

-----  
RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

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

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

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

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

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

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

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

[...]

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

[...]

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

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

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

Nesse sentido, o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que revogou a Instrução Normativa SLT nº 01/01, define o processo produtivo das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresas que exploram a mineração, como é o caso do estabelecimento autuado (atividade mista de mineração e industrialização), da seguinte forma:

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

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

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

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

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

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

### IN SLT N° 01/86

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

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

- a) Veículos/Equipamentos cujos créditos de óleo diesel foram mantidos;**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**b)** óleo diesel consumido em veículos de propriedade da Impugnante ou formalmente locados, **não** utilizados diretamente no processo produtivo (créditos integralmente estornados);

**c)** óleo diesel consumido em veículos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS (créditos integralmente estornados).

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

### **a) Óleo Diesel – Créditos Mantidos:**

Como já informado, **o Fisco manteve integralmente os créditos do óleo diesel consumido em máquinas/veículos/equipamentos de propriedade da Impugnante** (ou formalmente locados) a seguir exemplificados, utilizados diretamente no processo produtivo mineral:

**ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS MANTIDOS**

Modelo da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Descrição COMPLETA da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Máquina, equipamento ou veículo que consome óleo diesel: PRÓPRIO OU TERCEIRO	Função DETALHADA desenvolvida pela máquina, pelo equipamento ou veículo
CAMINHÃO VOLVO A40F	CAMINHÃO VOLVO A40F	PRÓPRIO	TRANSPORTE DE CALCÁRIO
PERFURATRIZ DX800	PERFURATRIZ DX800	PRÓPRIO	PERFURAÇÃO DE ROCHA CALCÁRIA
CARREGADEIRA VOLVO L120F	CARREGADEIRA VOLVO L120F	PRÓPRIO	CARREGAMENTO DE CALCÁRIO
CARREGADEIRA VOLVO L250	CARREGADEIRA VOLVO L250	PRÓPRIO	CARREGAMENTO DE CALCÁRIO
CARREGADEIRA 988B	CARREGADEIRA 988B	PRÓPRIO	CARREGAMENTO DE ARGILA
ESCAVADEIRA VOLVO EC460B	ESCAVADEIRA VOLVO EC460B	PRÓPRIO	CARREGAMENTO DE CALCÁRIO
EQUIPAMENTO NÃO IDENTIFICADO PARA OS DADOS SOLICITADOS	EQUIPAMENTO NÃO IDENTIFICADO PARA OS DADOS SOLICITADOS	PRÓPRIO	ALIMENTAÇÃO DE BRITADOR DE CALCÁRIO E MOINHO DE FARINHA
PERFURATRIZ DX800	PERFURATRIZ DX800	PRÓPRIO	PERFURAÇÃO DE ROCHA CALCÁRIA
ESCAVADEIRA VOLVO EC460B	ESCAVADEIRA VOLVO EC460B	PRÓPRIO	CARREGAMENTO DE CALCÁRIO
PERFURATRIZ DX800	PERFURATRIZ DX800	PRÓPRIO	PERFURAÇÃO DE ROCHA CALCÁRIA
EQUIPAMENTO NÃO IDENTIFICADO PARA OS DADOS SOLICITADOS	EQUIPAMENTO NÃO IDENTIFICADO PARA OS DADOS SOLICITADOS	PRÓPRIO	EQUIPAMENTO NÃO IDENTIFICADO PARA OS DADOS SOLICITADOS
ESCAVADEIRA VOLVO EC460B	ESCAVADEIRA VOLVO EC460B	PRÓPRIO	CARREGAMENTO DE CALCÁRIO
PERFURATRIZ DX800	PERFURATRIZ DX800	PRÓPRIO	PERFURAÇÃO DE ROCHA CALCÁRIA

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

O Fisco promoveu a glosa dos créditos de óleo diesel consumido em veículos e equipamentos de propriedade da Impugnante (ou formalmente locados) que **não** têm participação no processo de extração, movimentação interna ou no beneficiamento do minério, isto é, utilizados em linhas marginais à de produção.

Conforme exemplificado no quadro abaixo, a glosa dos créditos centrou-se, basicamente, no óleo diesel consumido em veículos/equipamentos utilizados em atividades de apoio operacional, no sentido *lato sensu*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS GLOSADOS - CONSUMO EM LINHAS MARGINAIS À DE PRODUÇÃO

Modelo da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Máquina, equipamento ou veículo que consome óleo diesel: PRÓPRIO OU TERCEIRO	Função DETALHADA desenvolvida pela máquina, pelo equipamento ou veículo
CAMINHÃO	PRÓPRIO	ABASTECIMENTO
CAMINHÃO MERCEBES BENS 1518	PRÓPRIO	ABASTECIMENTO AOS EQUIPAMENTOS MOVEIS
CUMMINS	PRÓPRIO	APOIO
CARREGADEIRA CAT 966 C EPL.411-4C1	PRÓPRIO	CARREGAMENTO DE RESÍDUOS
EQUIPAMENTO NÃO IDENTIFICADO PARA OS DADOS SOLICITADOS	PRÓPRIO	CARREGAMENTO DE RESÍDUOS
TRATOR DE ESTEIRA KOMATSU	PRÓPRIO	DECAPEAMENTO MINA DE CALCÁRIO E ARGILA
TRATOR DE ESTEIRA CAT	PRÓPRIO	DECAPEAMENTO MINA DE CALCÁRIO E ARGILA
IDROJET	PRÓPRIO	LAVAGEM DE EQUIPAMENTO MOVEIS
E35	PRÓPRIO	LIMPEZA DE FORNOS
WHITING	PRÓPRIO	LOCOMOVER VAGÕES CARREGADOS E VAZIOS
MOTONIVELADORA G930	PRÓPRIO	MANUTENÇÃO DE VIAS NA MINA DE CALCÁRIO E ARGILA
GT200DF PT	PRÓPRIO	MOAGEM DE INSUMOS E COMBUSTIVEL SÓLIDOS
CAMINHÃO FORA DE ESTRADA	PRÓPRIO	RETIRADA DE REFRATARIO
F4000	PRÓPRIO	TRANSPORTE DE EXPLOSIVO
Caminhonete	PRÓPRIO	TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIO DENTRO DA FÁBRICA
L220	PRÓPRIO	TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS DENTRO DA FÁBRICA
CAMINHONETE	PRÓPRIO	TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS DENTRO DA MINA DE CALCÁRIO E ARGILA
D 10	PRÓPRIO	TRANSPORTE DE FUNCIONARIOS DENTRO DA PLANTA GEOCYCLE
S 10	PRÓPRIO	TRANSPORTE DE FUNCIONARIOS DENTRO DAS MINAS
Caminhão 38062 - VW	TERCEIRO	TRANSPORTE DE INSUMOS
Caminhão	TERCEIRO	TRANSPORTE DE INSUMOS
CAMINHÃO VOLVO A40F	PRÓPRIO	TRANSPORTE DE INSUMOS E COMBUSTIVEL SÓLIDOS
SCANIA 113 HS	PRÓPRIO	TRANSPORTES DE RESIDUOS

Como esses veículos e equipamentos **não exercem ação direta na extração, na movimentação interna e muito menos no beneficiamento do minério**, o óleo diesel neles consumido é considerado material de uso e consumo, cujo crédito é expressamente vedado pelo art. 70, inciso III do RICMS/02.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

### ACÓRDÃO Nº 19.963/13/2ª

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

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

[...]

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



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

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

[...]

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

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

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

- **VEÍCULOS DIVERSOS – APOIO ADMINISTRATIVO:**

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

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

- **MOTONIVELADORAS** - TERRAPLENAGEM DE MINA:



DENTRO DE UMA MINA HÁ ESTRADAS E/OU VIAS QUE INTERLIGAM OS DIVERSOS SETORES. AS MOTONIVELADORAS SÃO RESPONSÁVEIS PELA ABERTURA E CONSERVAÇÃO DESSAS VIAS (TERRAPLANAGEM - APOIO OPERACIONAL), MAS NÃO DESEMPENHAM NENHUMA AÇÃO NO PROCESSO DE MINERAÇÃO PROPRIAMENTE DITO.

- **TRATORES** – MANUTENÇÃO DAS MINAS:

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

**- BOBCAT - LIMPEZA INDUSTRIAL:**



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

[...]

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

[...]

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

ACÓRDÃO Nº 18.966/10/2ª

“TRATA-SE DE APROPRIAÇÃO INDEVIDA, A TÍTULO DE CRÉDITO, DO IMPOSTO INFORMADO NAS NOTAS FISCAIS RELACIONADAS NO ANEXO 4 DA EXIGÊNCIA FISCAL, REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL UTILIZADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADO SINTETICAMENTE NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, SUBTÍTULO “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, CONFORME DETALHAMENTO FORNECIDO PELA CONTRIBUINTE.

[...]

NUMA ANÁLISE DA PLANILHA APRESENTADA PELO FISCO, CONSTATA-SE QUE FORAM GLOSADOS OS CRÉDITOS DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS NOS QUAIS O FISCO CONSIDEROU COMO “APOIO” À ATIVIDADE EXTRATIVA, ESTORNANDO-SE CRÉDITO DE AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL PARA UTILIZAÇÃO EM

CAMIONETES, CAMINHÃO GUINDALTO, CAMINHÃO DE APOIO, COMPRESSOR GERADOR, MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRA, TRATORES DE PNEU.

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

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

-----  
ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

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

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

[...]

ANALISANDO O ANEXO 3A (CD) DO AUTO DE INFRAÇÃO PERCEBE-SE QUE **O FISCO ESTORNOU O CRÉDITO RELATIVO AO ÓLEO DIESEL** CONSUMIDO NAS SEGUINTE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS: **MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRAS, BOB CAT, VEÍCULOS DE PASSEIO, INCLUSIVE PICKUPS E FURGÕES, EMPILHADEIRAS E CAMINHÕES QUE NÃO ATUAM NO TRANSPORTE DE MINÉRIO.**

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

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE OS VEÍCULOS A QUE SE REFERE O ESTORNO ATUAM NA ATIVIDADE, DESDE A IRRIGAÇÃO DE VIAS,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MOVIMENTAÇÃO E REMOÇÃO DE EQUIPAMENTOS E LUBRIFICAÇÃO DAS MÁQUINAS.

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

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

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

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

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

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

NO TOCANTE AO CONSUMO DE ÓLEO DIESEL NAS **MOTONIVELADORAS**, **DÚVIDAS NÃO EXISTEM QUANTO À IMPROPRIEDADE DO CREDITAMENTO**, UMA VEZ QUE TAIS EQUIPAMENTOS ATUAM EXCLUSIVAMENTE EM LINHA MARGINAL AO PROCESSO PRODUTIVO, POIS NÃO ATUAM NA EXPLORAÇÃO DIRETA DO MINÉRIO, MAS SIM NA RETAGUARDA, NA MANUTENÇÃO DAS VIAS DE ACESSO E DESLOCAMENTO INTERNO.

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

DE MESMA SORTE ENCONTRAM-SE **OS TRATORES DE ESTEIRAS QUE SE PRESTAM PARA O NIVELAMENTO DAS VIAS POR ONDE**

**PASSAM OS VEÍCULOS COM O MINÉRIO E ABERTURA DE NOVAS FRENTES DE TRABALHO COM EVENTUAIS REMOÇÕES DE ENTULHOS EM PONTOS ESTRATÉGICOS.**

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

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

[...]

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

EM QUE PESE NECESSÁRIO, O EMPREGO DESSES EQUIPAMENTOS NÃO SE CONSTITUI COMO ATIVIDADE PRINCIPAL DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIO. CASO CONTRÁRIO, TODOS OS EQUIPAMENTOS DO ESTABELECIMENTO DEVERIAM TAMBÉM SER CONSIDERADOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO.

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

Resta destacar que os equipamentos citados pela Autuada em sua defesa exercem atividades de apoio operacional, tais como “Transporte de Peças”, “Transporte de Insumos e Combustível Sólido”, “Transporte de Funcionários”, “Transporte de Resíduos”, “Retirada de Refratários”, etc., não gerando, pois, direito a créditos de ICMS relativos ao óleo diesel neles consumidos.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

### Consulta de Contribuinte SLT Nº 01/2003

#### **Ementa:**

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

#### **EXPOSIÇÃO:**

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

Salienta que tem como atividade principal a extração e o beneficiamento de minério de ferro e, ao desenvolver essa atividade, optou por operar com um mix de máquinas próprias e de terceiros, que operam "full time", visando minimizar o risco decorrente de alto grau de imobilização.

Ressalta que, com base na Instrução Normativa SLT nº 01 de 03/05/01, é pacífico o seu direito de se creditar do ICMS cobrado e destacado nas notas fiscais de aquisição de óleo diesel utilizado no seu processo de

produção, pelas máquinas, veículos e equipamentos próprios ou locados de terceiros, na lavra, movimentação e beneficiamento do minério de ferro.

Isso posto,

CONSULTA:

O entendimento da Consulente está correto?”

RESPOSTA:

“Sim. O óleo diesel consumido pelas máquinas, veículos e equipamentos próprios ou **formalmente locados** de terceiros, nas etapas designadas como lavra, movimentação do material e beneficiamento, relativas ao processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras, enseja aproveitamento do crédito de ICMS, dado que, nessas circunstâncias, o óleo diesel se considera produto intermediário, nos termos da Instrução Normativa SLT n.º 01 de 03/05/01.

O fato de que o consumo do óleo diesel se dá em máquinas, veículos e equipamentos formalmente locados de terceiros, não impede o aproveitamento do crédito do imposto relativo ao produto intermediário consumido, desde que as condições dispostas na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20/02/86 e na Instrução Normativa SLT n.º 01 de 03/05/01 sejam atendidas.

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

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

A glosa de créditos relativos ao óleo diesel consumido em veículos de terceiros, não formalmente locados, é corroborada pelo Acórdão n.º 21.530/14/3ª (ratificado pelo Acórdão n.º 4.380/15/CE), que analisou a mesma matéria, envolvendo empresa que também explora a atividade de mineração, *verbis*:

ACÓRDÃO: 21.530/14/3ª

(RATIFICADO PELO ACÓRDÃO Nº 4.380/15/CE)

PTA/AI: 01.000187985-68

IMPUGNANTE: VALE S.A.

EMENTA (PARCIAL):

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ÓLEO DIESEL.

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

DECISÃO:

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

[...]

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

[...]

**ÓLEO DIESEL:**

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

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

[...]

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

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

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

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

destacar que, dentre os equipamentos citados pela Impugnante e outros que tiveram os créditos de óleo diesel glosados, há vários que são utilizados em atividades de apoio operacional (linhas marginais), tais como: “Apoio à Manutenção Mecânica e Elétrica”, “Carregamento de Combustível Sólido”, “Carregamento de Insumos”, “Decapeamento”, “Umidificação de Vias”, “Trituração de Pedras de Gesso”, “Transporte de Funcionários dentro da Fábrica”, etc.

Quanto ao Acórdão nº 22.683/17/3ª, mencionado pela Impugnante, há que se destacar a glosa dos créditos promovida pelo Fisco no presente processo **não** destoa do entendimento nele externado, muito pelo contrário, pois segue exatamente a mesma linha da decisão em questão, confira-se:

ACÓRDÃO Nº 22.683/17/3ª

“... 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.

[...]

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.**

[...]

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.**

[...]

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 SEGUINTE EQUIPAMENTOS/VEÍCULOS: EMPILHADEIRAS, CARREGADEIRA DE RODAS, CAMINHÕES (BASCULANTE, BROCK, COMBOIO E FORA DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

**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”.**

[...]

NESSE SENTIDO, PODE-SE AFIRMAR QUE, **NO CASO EM QUE SE UTILIZA A CARREGADEIRA DE RODAS, O CAMINHÃO BÁSCULA 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.**

[...]

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.

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 ...” (GRIFOU-SE)

Observe-se que, no caso analisado no acórdão supra, o Fisco havia estornado créditos de óleo diesel consumidos em equipamentos/veículos utilizados no transporte de calcário da extração do minério ao britador, na área da “Mina de Calcário”, por entender, em síntese, que a atividade da empresa autuada era produção de cimento, e não de mineração, motivo pelo qual não seria aplicável a IN SUTRI nº 01/14.

**No presente processo, que também envolve empresa cimenteira, o Fisco admitiu os créditos de óleo diesel consumido em todas as etapas de mineração, desenvolvidas no estabelecimento autuado, isto é, como afirmado, o feito fiscal seguiu rigorosamente o entendimento exposto no acórdão citado pela Impugnante.**

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

ACÓRDÃO Nº 4.207/14/CE

(REFORMA DO ACÓRDÃO Nº 21.056/13/3ª)

RELATÓRIO

“... DA DECISÃO RECORRIDA

[...]

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

A) ...

**B) RELATIVAS AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NOS SEGUINTE VEÍCULOS: CAMINHÃO TRAÇADO, CAMINHÃO-FORA-DE-ESTRADA (EXCETO AQUELE UTILIZADO COMO CAMINHÃO PIPA), PÁ**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MECÂNICA (PÁ CARREGADEIRA) E TRATORES DE ESTEIRA E TRATORES DE PNEUS;

C) ... “

DECISÃO

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

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

NA APURAÇÃO DOS VALORES PARA ESTORNO DE CRÉDITO O FISCO CONSIDEROU A FUNÇÃO E A ÁREA DE ATUAÇÃO DOS VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS CONSUMIDORES DE ÓLEO DIESEL, CONFORME DEMONSTRADO NO ANEXO 5.1, FLS. 249/312, DO PTA Nº 01.000172195.99. AS ÁREAS DE ATUAÇÕES DE “APOIO”, “MOVIMENTAÇÃO INTERNA” E “INFRAESTRUTURA” (ALÉM DO GRUPO CLASSIFICADOS COMO “OUTROS EQTOS CONSUMIDORES DE ÓLEO DIESEL”), FORAM OBJETO DE COMPOSIÇÃO DO PERCENTUAL MENSAL DE ESTORNO.

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

O critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, embora não suficiente, para determinação se determinado bem é ou não

alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos em norma legal distinta, no caso a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

É importante salientar que a 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, não** tendo sentido, pois, a afirmação da Impugnante de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas a comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

[...]

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

**Ao contrário da alegação da Impugnante**, a multa isolada em questão se amolda perfeitamente ao caso em questão, pois, independentemente de a infração ter origem em “*divergência interpretativa no que tange à natureza do insumo adquirido pela Impugnante para utilização em seu processo produtivo*”, é fato incontroverso que houve apropriação de créditos em desacordo com a legislação tributária.

### **2.1. Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração:**

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

-----  
Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

[...]

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

-----

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

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

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

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

## **2.2. Questões de Cunho Constitucional:**

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (art. 110, inciso I do RPTA), “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

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

**Sala das Sessões, 30 de novembro de 2021.**

**Luiz Geraldo de Oliveira  
Presidente / Relator**

D