

Acórdão: 5.400/21/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001388250-07
Recurso de Revisão: 40.060151020-11
Recorrente: Ituiutaba Bioenergia Ltda.
IE: 001012313.00-26
Recorrido: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Leonardo Alfradique Martins/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso. Recurso de Revisão não conhecido à unanimidade.

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.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.559/20/3ª, à unanimidade, julgou 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.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 289/316.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: Acórdãos nºs 4.758/17/CE (PTA nº 01.000170104-36); 23.080/18/1ª (PTA nº 01.000768994-52); 23.253/19/1ª e

5.244/19/CE (PTA nº 01.000795412-57) - cópia da decisão recorrida e dos acórdãos indicados como paradigmas às fls. 325/486.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CCMG, em parecer de fls. 489/507, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo não provimento.

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, salvo pequenas alterações.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: Acórdãos nºs 4.758/17/CE (PTA nº 01.000170104-36); 23.080/18/1ª (PTA nº 01.000768994-52); 23.253/19/1ª e 5.244/19/CE (PTA nº 01.000795412-57) - cópia da decisão recorrida e dos acórdãos indicados como paradigmas às fls. 325/486.

Ressalta-se que as decisões indicadas como paradigmas encontram-se aptas para serem analisadas quanto ao cabimento do Recurso, tendo em vista que foram publicadas há menos de 05 (cinco) anos da publicação da decisão recorrida (disponibilizada no Diário Eletrônico em 25/11/20), considerando-se a previsão constante no inciso I do art. 165 do RPTA.

Alega a Recorrente que no Acórdão indicado como paradigma de nº 4.758/17/CE a Câmara Especial adotou entendimento de que o óleo diesel, uma vez empregado na linha central de produção do estabelecimento, gera o direito ao creditamento do imposto enquanto insumo energético, equivalente ao produto intermediário. São transcritos os seguintes excertos da referida decisão:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO E MATERIAL DE USO E CONSUMO. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO E DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISOS III E XIII, DO RICMS/02 E DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98, QUE VEDAM A APROPRIAÇÃO DE TAIS CRÉDITOS. EXIGE-SE ICMS E AS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NO ART. 56, INCISO II E ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, DEVEM SER CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS BENS CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS NA PERÍCIA REALIZADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

(...)

DA IRREGULARIDADE “3” - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS LANÇADOS NO CAMPO “OUTROS CRÉDITOS” DO LIVRO RAICMS:

CONFORME RELATADO, A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, MEDIANTE LANÇAMENTO SINTÉTICO NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS, SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, SUBTÍTULO “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL, CONSUMIDO FORA DO PROCESSO PRODUTIVO DO ESTABELECIMENTO AUTUADO (MINERAÇÃO), E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO (ESPECIALMENTE PNEUS, GRAXAS E ÓLEOS LUBRIFICANTES).

AS EXIGÊNCIAS REFEREM-SE AO ICMS APURADO, ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NO ART. 56, INCISO II E ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75, RESPECTIVAMENTE.

A IRREGULARIDADE DESCRITA PELO FISCO ENCONTRA-SE DETALHADA NOS ANEXOS 5 E 5A DO AUTO DE INFRAÇÃO (FL. 925 – MEIO ELETRÔNICO).

QUANTO AOS ÓLEOS LUBRIFICANTES, GRAXAS E PNEUS, COMO JÁ AFIRMADO EM TÓPICO ANTERIOR, SÃO REITERADAS AS DECISÕES DO CC/MG NO SENTIDO DE CLASSIFICÁ-LOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO (ACÓRDÃO Nº 19.823/10/3ª, POR EXEMPLO).

COM RELAÇÃO AO ÓLEO DIESEL, ESTE SOMENTE GERA DIREITO A CRÉDITOS DE ICMS PARA AS EMPRESAS QUE EXPLORAM A ATIVIDADE DE MINERAÇÃO SE ELE FOR CONSUMIDO NO PROCESSO PRODUTIVO PROPRIAMENTE DITO, ISTO É: NA EXTRAÇÃO, NA MOVIMENTAÇÃO INTERNA E NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO.

NESSAS FASES DE PRODUÇÃO, O ÓLEO DIESEL É CONSUMIDO COMO FORÇA PROPULSORA (OU FORÇA MOTRIZ) DAS MÁQUINAS,

EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS QUE PARTICIPAM DE FORMA DIRETA DA PRODUÇÃO DO MINÉRIO DE FERRO (INSUMO ENERGÉTICO, EQUIPARADO A UM PRODUTO INTERMEDIÁRIO).

CONFORME DEMONSTRADO NO ANEXO 5A DO AUTO DE INFRAÇÃO (CD – FL. 925), O FISCO, SEGUINDO A LÓGICA ACIMA, NÃO ESTORNOU OS CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NOS VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE MINERAÇÃO (EX.: PERFURATRIZES, CARREGADEIRAS, ESCAVADEIRAS, ROMPEDORES DE MATAÇO, CAMINHÕES FORA DE ESTRADA, CAMINHÕES BÁSCULA, CAMINHÃO CAÇAMBA TRAÇADO, ETC.).

PORTANTO, CONFORME DEMONSTRADO NO ANEXO 5 DO LAUDO PERICIAL (FLS. 2.025/2.030), A GLOSA DOS CRÉDITOS PROMOVIDA PELO FISCO SE RESTRINGIU AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DE MINERAÇÃO PROPRIAMENTE DITO, TAIS COMO:

(...)

TODOS ESSES BENS FORAM CONSIDERADOS PELA PERÍCIA COMO “BENS DE APOIO OPERACIONAL”, UMA VEZ QUE, COMO JÁ AFIRMADO, NÃO EXERCEM NENHUMA ATIVIDADE NAS FASES DE EXTRAÇÃO, MOVIMENTAÇÃO INTERNA OU DE BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO, QUE COMPÕEM O PROCESSO PRODUTIVO DAS MINERADORAS (VIDE ANEXO 5 DO LAUDO PERICIAL - FLS. 2.025/2.030). (GRIFOU-SE).

Diz a Recorrente que, apesar de se referir ao processo produtivo da indústria mineradora, o *decisum* paradigma assevera que o Fisco acertadamente não estornou os créditos de óleo diesel consumidos em veículos e equipamentos utilizados no processo de mineração que, de forma similar ao que ocorre na agroindústria sucroalcooleira, passa por uma etapa inicial de extração de insumos naturais, seguida da fase intermediária de movimentação de tais insumos para a estrutura industrial. E que ambas as atividades estão inseridas em um único e contínuo processo produtivo.

Fala que referido paradigma faz referência a máquinas e equipamentos similares aos utilizados pela Recorrente, no contexto da agroindústria da cana-de-açúcar: caminhões bascula, caminhões caçamba e carregadeiras.

Argui que, guardadas as devidas particularidades de cada processo produtivo, tratam-se de bens que desempenham funções similares na linha central de produção de ambas as indústrias, pois se destinam à movimentação de insumos dentro e entre os eixos do processo produtivo: na mineração (entre a área de extração do minério e o pátio industrial) e na agroindústria de cana-de-açúcar (entre a fazenda agrícola e a usina).

Pela transcrição acima, percebe-se que a Recorrente, com a devida vênia, confunde o que seja divergência entre as decisões das Câmaras do CC/MG e divergência entre os procedimentos fiscais.

Verifica-se que no próprio relato do Recurso de Revisão a Recorrente afirma que no caso do acórdão paradigma a Fiscalização não efetuou estorno de créditos de óleo diesel utilizado nos equipamentos e veículos que menciona.

Considerando-se que o Conselho de Contribuintes, por intermédio de suas Câmaras de Julgamento, não tem competência para fazer (emendar) lançamentos fiscais, considerando-se que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de Decisões divergentes quanto à aplicação da legislação com o objetivo de uniformização das Decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria, conclui-se que não tendo havido decisão tomada pela Câmara em relação à matéria tratada como pressuposto paradigmático, prejudicada fica a análise quanto ao cabimento do recurso.

Nesse sentido, considerando-se a inteligência do inciso II do art. 163 do RPTA, conclui-se que não há divergência entre a decisão apontada como paradigma e a recorrida quanto à aplicação da legislação tributária em relação à matéria tratada.

Ademais, ainda que fosse o caso de decisão tomada pela Câmara de Julgamento, tratando-se de estabelecimentos com atividades diferentes, cada um com suas peculiaridades, e também legislação específica para cada setor, não haveria como se concluir pela convergência ou divergência de decisões em relação à aplicação da legislação tributária.

Quanto ao Acórdão indicado como paradigma de nº 23.080/18/1ª, decisão irrecurável na esfera administrativa, assevera a Recorrente que ele corrobora a existência de dissídio jurisprudencial em relação à fundamentação adotada pelo acórdão recorrido, ao afirmar que o óleo diesel, quando comprovadamente empregado como força propulsora de bens com funções na linha do processo produtivo do estabelecimento, enseja direito a crédito do ICMS na sua aquisição. São transcritos os seguintes fundamentos da citada decisão paradigma:

ACÓRDÃO INDICADO COMO PARADIGMA DE Nº 23.080/18/1ª

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ÓLEO DIESEL. ACUSAÇÃO FISCAL DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVOS A ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM LINHA MARGINAL À DE PRODUÇÃO OU EM VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS, SEM COMPROVAÇÃO DE SUA LOCAÇÃO FORMAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO RETIFICADO PELO FISCO, APÓS ANÁLISE DOS ARGUMENTOS DA IMPUGNANTE. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES, CONSTITUÍDAS PELO 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.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

ASSIM, O ÓLEO DIESEL SOMENTE GERA DIREITO A CRÉDITOS DE ICMS PARA AS EMPRESAS QUE EXPLORAM A ATIVIDADE DE MINERAÇÃO SE ELE FOR CONSUMIDO NO PROCESSO PRODUTIVO

PROPRIAMENTE DITO, OU SEJA, SE FOR CONSUMIDO EM MÁQUINAS, VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NAS FASES DE EXTRAÇÃO, NA MOVIMENTAÇÃO INTERNA DESDE O LOCAL DE EXTRAÇÃO ATÉ A ÁREA DE BENEFICIAMENTO OU DE ESTOCAGEM OU NA FASE DE BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO.

NESSAS FASES DE PRODUÇÃO, O ÓLEO DIESEL É CONSUMIDO COMO FORÇA PROPULSORA (OU FORÇA MOTRIZ) DAS MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS QUE PARTICIPAM DE FORMA DIRETA DA PRODUÇÃO MINERAL (INSUMO ENERGÉTICO, EQUIPARADO A UM PRODUTO INTERMEDIÁRIO).

(...)

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 (EMPREGADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO DAS EMPRESAS MINERADORAS).(GRIFOU-SE).

(...)

Como se verifica, em ambas as autuações (PTAs relativos à decisão paradigma e à recorrida) constaram estorno de créditos de ICMS referentes à aquisição de óleo diesel.

Contudo, conforme já destacado, tratando-se os estabelecimentos autuados com atividades diferentes, cada um com suas peculiaridades, e também legislação específica para cada setor para fins de conceituação de produto intermediário (observância da Instrução Normativa SLT nº 01/86 e da Instrução Normativa específica de cada setor), não há como se concluir pela convergência ou divergência de decisões em relação à aplicação da legislação tributária.

Ademais, em ambos os lançamentos foi mantida a glosa de créditos efetuada pelo Fisco.

Com visto alhures, o Acórdão nº 23.080/18/1ª trazido aos autos como paradigma, bem como em relação ao acórdão indicado como paradigma de nº 4.758/17/CE, referem-se à autuação fiscal relativa à empresa cuja atividade se refere à extração mineral, sendo esta considerada pela SEF/MG como atividade não industrial, mas com integração entre a lavra e a estocagem na forma do art. 3º da IN SUTRI/SEF nº 01/14, a saber:

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esta definição tem origem na IN SUTRI/SEF nº 01/01, que tratava do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS, pelas empresas mineradoras (no período autuado), cujo art. 3º trazia a mesma redação da ora vigente IN SUTRI/SEF nº 01/14, acima disposta.

Na decisão paradigma em análise, restou consignado que o óleo diesel somente gera direito a créditos de ICMS para as empresas que exploram a atividade de mineração se ele for consumido no processo produtivo propriamente dito, ou seja, se for consumido nas fases de extração, na movimentação interna do local de extração até a área de beneficiamento ou de estocagem ou na fase de beneficiamento do minério, à luz da legislação citada.

Assim, foi mantida a glosa dos créditos relativos ao óleo diesel consumido em máquinas, veículos e equipamentos de propriedade da Autuada, utilizados em linhas marginais à de produção (atividades de apoio à mineração), ou seja, que não participam diretamente na extração mineral, na movimentação interna desde o local de extração até o de estocagem ou beneficiamento do minério.

No caso da decisão recorrida, que cuida de empresa do setor sucroalcooleiro, para enquadramento do óleo diesel como produto intermediário devem ser observadas a Instrução Normativa SLT nº 01/86 (*trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS*) e a Instrução Normativa SUTRI nº 02/08 (*que trata da apropriação de crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias que serão empregadas como produto intermediário na atividade de cultivo agrícola da cana-de-açúcar e na produção industrial de açúcar e álcool e da entrada de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento*).

À luz da Instrução Normativa específica do setor sucroalcooleiro, ou seja, IN SUTRI nº 02/08, constou na decisão recorrida o seguinte entendimento acerca do processo produtivo desempenhado pela Autuada ora Recorrente:

(...) 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 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 CARREADORES”.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (GRIFOU-SE).

Conforme constou da decisão recorrida, é indevida a apropriação de créditos do imposto relacionados à aquisição e utilização de óleo diesel consumido 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), uma vez que referidos equipamentos/máquinas não são empregados na fase de produção, não se caracterizando o óleo diesel neles consumidos como produto intermediário.

Portanto, observa-se que as condições e circunstâncias da utilização do óleo diesel para fins da caracterização como produto intermediário são diferentes na análise das duas decisões (paradigma e recorrida), não podendo se falar em divergência de entendimento jurisprudencial quanto à conceituação das etapas do processo produtivo de cada estabelecimento para fins de definição de produto intermediário e creditamento do imposto, dadas às especificidades de cada processo produtivo e da legislação específica de cada setor para tal *mister*.

Quanto ao Acórdão paradigma de nº 23.253/19/1ª (*decisão mantida pela Câmara Especial, conforme Acórdão nº 5.244/19/CE, cujos fundamentos foram ratificados, na íntegra, conforme autoriza o art. 58 do Regimento Interno, estabelecido pelo Decreto nº 44.906, de 26/09/08, c/c Deliberação 01/2017*), sustenta a Recorrente que ele adotou entendimento divergente quanto ao processo produtivo do próprio estabelecimento autuado, ao compreender, de forma correta, que a sua atividade é de natureza agroindustrial, ou seja, congrega as atividades agrícola e industrial, que se interligam e complementam no âmbito de um único processo produtivo.

Explica que o citado acórdão paradigma refere-se a Auto de Infração lavrado em face da Autuada, ora Recorrente, para glosa de créditos de ICMS advindos da aquisição de bens do ativo fixo, dentre os quais as pás carregadeiras, os caminhões canavieiros e os caminhões basculantes, exatamente as máquinas nas quais foi utilizado o óleo diesel por ela adquirido, cujo creditamento é questionado pela Fiscalização nos presentes autos.

Aduz que embora o referido acórdão paradigma tenha tratado do creditamento do imposto estadual decorrente da aquisição de bens para o ativo fixo, a correlação entre os dois casos é inquestionável, pois, ao seu ver, ambos dependem da análise das funções desempenhadas pelas mesmas máquinas no âmbito do processo produtivo.

Argumenta que, no primeiro caso, tal exame se destinava à aferição do direito ao crédito que decorre diretamente do próprio ativo; enquanto neste lançamento, a mesma investigação é necessária, sob o ponto de vista do crédito do ICMS decorrente

do insumo energético utilizado para que tais ativos cumpram suas funções dentro do processo produtivo.

Entende que, uma vez constatado que as pás carregadeiras, os caminhões canavieiros e os caminhões basculantes exercem as funções diretamente relacionadas à linha central de produção da agroindústria, é de rigor que o combustível por eles consumidos seja qualificado como produto intermediário.

São transcritos os seguintes trechos da decisão paradigma:

ACÓRDÃO PARADIGMA DE Nº 23.253/19/1ª

(...)

EM QUE PESE OS ARGUMENTOS E FUNDAMENTOS TRAZIDOS PELA FISCALIZAÇÃO E CONSTANTES DAS CONSULTAS QUE FUNDAMENTAM O LANÇAMENTO, PERCEBE-SE QUE O PROCESSO DE PRODUÇÃO NUMA AGROINDÚSTRIA TEM DE SER ANALISADO DE FORMA MAIS AMPLA.

NO PROCESSO DE UMA AGROINDÚSTRIA, EM QUE SE PRODUZ A MATÉRIA PRIMA, NO CASO A CANA-DE-AÇÚCAR, PARA SER UTILIZADA NO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E DE ÁLCOOL, NÃO SE PODE RESTRINGIR O PROCESSO INDUSTRIAL SOMENTE A DOIS PROCESSOS ESTANQUES, DESCONECTADOS, ISOLADOS OU DESASSOCIADOS, ONDE SÓ SE ENXERGA, PARA EFEITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS REFERENTES A ATIVO IMOBILIZADO, AS ATIVIDADES INTERNAS DESSES DOIS PROCESSOS.

ESSE RACIOCÍNIO DEVE PREVALECER, COMO NÃO PODERIA SER DIFERENTE, EM RELAÇÃO À ANÁLISE QUANTO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS RELACIONADOS A PRODUTO INTERMEDIÁRIO, NOS TERMOS DA IN Nº 01/86.

PORÉM, QUANDO SE ANALISA, NOS TERMOS DA IN Nº 01/98, A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS PELA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO, VERIFICA-SE QUE A ANÁLISE NÃO DEVE SER FOCADA APENAS NA PRODUÇÃO PROPRIAMENTE DITA, MAS SIM EM TODO O DESENVOLVIMENTO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO.

O PROCESSO PRODUTIVO DE UMA INDÚSTRIA É A COMBINAÇÃO DE FATORES DE PRODUÇÃO QUE PROPORCIONA A OBTENÇÃO DE UM DADO PRODUTO FINAL. NUM PROCESSO PRODUTIVO SÃO INCORPORADOS FATORES QUE, APÓS A SUA TRANSFORMAÇÃO, LEVAM A UM PRODUTO FINAL.

NO CASO EM TELA, EXISTEM QUATRO PRODUTOS FINAIS: A CANA-DE-AÇÚCAR, O AÇÚCAR, O ÁLCOOL E A ENERGIA ELÉTRICA.

PORÉM, QUANDO A CANA-DE-AÇÚCAR É UTILIZADA PARA A PRODUÇÃO DO AÇÚCAR E DO ÁLCOOL, O PROCESSO INICIA-SE COM A PRODUÇÃO DA CANA E TERMINA COM A PRODUÇÃO DO AÇÚCAR OU DO ÁLCOOL.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PASSA-SE, POIS, À ABORDAGEM PONTUAL DE BENS DESTACADOS PELA AUTUADA, EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO:

- PÁ CARREGADEIRA – BAGARÇO: CONFORME INFORMADO PELA IMPUGNANTE, DE CUJO ENTENDIMENTO NÃO DIVERGE A FISCALIZAÇÃO, ESSE BEM É UTILIZADO NO CARREGAMENTO E TRANSPORTE DE BAGAÇO DE CANA PARA ALIMENTAR A CALDEIRA DA USINA.

A CALDEIRA É UM EQUIPAMENTO PARA GERAÇÃO DE VAPOR, SÃO INSTRUMENTOS TÉRMICOS QUE POSSUEM A FINALIDADE DE TRANSFORMAR ÁGUA EM VAPOR DE ÁGUA, UTILIZANDO PARA ISSO A QUEIMA DE QUALQUER TIPO DE COMBUSTÍVEL, NO CASO O BAGAÇO DA CANA-DE-AÇÚCAR.

A QUEIMA DO COMBUSTÍVEL PROPICIA O AQUECIMENTO DE ÁGUA ARMAZENADA NO RESERVATÓRIO, O QUE FORMA UM VAPOR, QUE, POR SUA VEZ, É DIRECIONADO PARA AS TURBINAS DO GERADOR RESPONSÁVEL PELA PRODUÇÃO DE ELETRICIDADE.

A FISCALIZAÇÃO, NOS TERMOS DA REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO DE FLS. 302/307, RECONHECEU O PROCESSO DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA COMO UM DOS PROCESSOS PRODUTIVOS (AO LADO DA PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR, AÇÚCAR E ÁLCOOL) DESENVOLVIDOS NO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA.

NESSE SENTIDO, A PÁ CARREGADEIRA UTILIZADA PARA ALIMENTAR A CALDEIRA PARA PRODUÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO PODE SER CONSIDERADA COMO UM BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DA IN Nº 01/98.

DESSA FORMA, EXCLUEM-SE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS AO BEM “PÁ CARREGADEIRA – BAGARÇO”.

(...) (GRIFOU-SE)

Fala a Recorrente que, enquanto o acórdão recorrido tratou a atividade do estabelecimento como meramente de produção agrícola, a decisão paradigma corretamente compreendeu que o processo produtivo de uma agroindústria não se reduz à atividade meramente agrícola, havendo uma série de processos produtivos que se colocam de forma central na atividade operacional do estabelecimento, iniciando-se no mesmo ponto, isto é, com o plantio e a colheita da cana-de-açúcar, passando por seu transporte até a usina e, finalmente, pela transformação final do insumo (cana-de-açúcar) em produtos derivados acabados (álcool, açúcar e energia elétrica). São reproduzidas as seguintes passagens da decisão recorrida:

(...)

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 CARREADORES,

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 CARREADORES.

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. (GRIFOU-SE)

Finaliza a Recorrente dizendo quem enquanto a decisão paradigma acertadamente reconhece que a Autuada dedica-se à produção agroindustrial, o acórdão recorrido refere-se única e exclusivamente à “produção agrícola”, não aludindo, em momento algum, à produção industrial.

Contudo, não se verifica qualquer divergência jurisprudencial quando se analisa os fundamentos constantes nas duas decisões.

Verifica-se que as decisões são convergentes quanto à análise específica que se deve ter em se tratando de apropriação de créditos de ICMS referente a produto intermediário ou ativo imobilizado.

Nesse diapasão, em ambas as decisões restou consignada ressalva de 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. Confira-se:

ACÓRDÃO Nº 23.559/20/3ª (DECISÃO RECORRIDA)

(...)

CUMPRE 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

(...)

COM INTUÍTO 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

(...)

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.

(...) (GRIFOU-SE).

ACÓRDÃO PARADIGMA DE Nº 23.253/19/1ª

(...)

EM QUE PESE OS ARGUMENTOS E FUNDAMENTOS TRAZIDOS PELA FISCALIZAÇÃO E CONSTANTES DAS CONSULTAS QUE FUNDAMENTAM O LANÇAMENTO, PERCEBE-SE QUE O PROCESSO DE PRODUÇÃO NUMA AGROINDÚSTRIA TEM DE SER ANALISADO DE FORMA MAIS AMPLA.

NO PROCESSO DE UMA AGROINDÚSTRIA, EM QUE SE PRODUZ A MATÉRIA PRIMA, NO CASO A CANA-DE-AÇÚCAR, PARA SER UTILIZADA NO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E DE ÁLCOOL, NÃO SE PODE RESTRINGIR O PROCESSO INDUSTRIAL SOMENTE A DOIS PROCESSOS ESTANQUES, DESCONECTADOS, ISOLADOS OU DESASSOCIADOS, ONDE SÓ SE ENXERGA, PARA EFEITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS REFERENTES A ATIVO IMOBILIZADO, AS ATIVIDADES INTERNAS DESSES DOIS PROCESSOS.

ESSE RACIOCÍNIO DEVE PREVALECER, COMO NÃO PODERIA SER DIFERENTE, EM RELAÇÃO À ANÁLISE QUANTO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS RELACIONADOS A PRODUTO INTERMEDIÁRIO, NOS TERMOS DA IN Nº 01/86.

PORÉM, QUANDO SE ANALISA, NOS TERMOS DA IN Nº 01/98, A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS PELA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO, VERIFICA-SE QUE A ANÁLISE NÃO DEVE SER FOCADA APENAS NA PRODUÇÃO PROPRIAMENTE DITA, MAS SIM EM TODO O DESENVOLVIMENTO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO.

O PROCESSO PRODUTIVO DE UMA INDÚSTRIA É A COMBINAÇÃO DE FATORES DE PRODUÇÃO QUE PROPORCIONA A OBTENÇÃO DE UM DADO PRODUTO FINAL. NUM PROCESSO PRODUTIVO SÃO INCORPORADOS FATORES QUE, APÓS A SUA TRANSFORMAÇÃO, LEVAM A UM PRODUTO FINAL.

NO CASO EM TELA, EXISTEM QUATRO PRODUTOS FINAIS: A CANA-DE-AÇÚCAR, O AÇÚCAR, O ÁLCOOL E A ENERGIA ELÉTRICA.

PORÉM, QUANDO A CANA-DE-AÇÚCAR É UTILIZADA PARA A PRODUÇÃO DO AÇÚCAR E DO ÁLCOOL, O PROCESSO INICIA-SE COM A PRODUÇÃO DA CANA E TERMINA COM A PRODUÇÃO DO AÇÚCAR OU DO ÁLCOOL.

É EXATAMENTE O QUE A SEF/MG, POR INTERMÉDIO DA RESPOSTA À CONSULTA INTERNA Nº 077/15, ACIMA TRANSCRITA, EXPRESSOU.

NESSE SENTIDO, ENTENDE-SE QUE OS CAMINHÕES, REBOQUES E SEMI-REBOQUES UTILIZADOS NO TRANSBORDO E TRANSPORTE DA CANA-DE-AÇÚCAR DOS CARREADORES ATÉ A MESA ALIMENTADORA DA USINA, NOS TERMOS DO § 3º DO ART. 70 DO

RICMS/02, SÃO BENS PASSÍVEIS DE TER SEUS CRÉDITOS DE ICMS, DECORRENTES DE SUA AQUISIÇÃO, APROPRIADOS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE.

JÁ EM RELAÇÃO AOS OUTROS BENS QUESTIONADOS PELA IMPUGNANTE, IMPORTANTE DEIXAR CLARO, COMO BEM ABORDADO PELA FISCALIZAÇÃO, QUE ESSENCIALIDADE NÃO É UM REQUISITO PARA EFEITO DE ANÁLISE QUANTO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO RELACIONADOS À AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO.

A RIGOR, TUDO É ESSENCIAL NUM COMPLEXO INDUSTRIAL, TENDO EM VISTA QUE NUMA EMPRESA ORGANIZADA NEM SE COGITA A PALAVRA DESPERDÍCIO E QUALQUER ELEMENTO DO COMPLEXO, MESMO QUE APARENTEMENTE DISCRETO EM SEU TAMANHO, LOCALIZAÇÃO OU FUNCIONALIDADE, TEM SUA IMPORTÂNCIA EM TERMOS DE ESSENCIALIDADE.

POR OUTRO LADO, O QUE SE ANALISA EM RELAÇÃO À POSSIBILIDADE OU NÃO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO REFERENTE À ENTRADA DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO É SE ESSE BEM PARTICIPA DAS ATIVIDADES INERENTES AO PROCESSO PRODUTIVO DO ESTABELECIMENTO, OU SEJA, PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR, ÁLCOOL E AÇÚCAR, ALÉM DA GERAÇÃO DE ENERGIA.

CONTUDO, REITERA-SE QUE A ANÁLISE RELATIVA À CARACTERIZAÇÃO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO NÃO É A MESMA A SER REALIZADA QUANDO DA ANÁLISE DA CARACTERIZAÇÃO DE UM BEM COMO ALHEIO OU NÃO ÀS ATIVIDADES DO ESTABELECIMENTO.

REPETINDO, PARA A DEFINIÇÃO DO ALCANCE DA EXPRESSÃO “UTILIZADOS DIRETA OU INDIRETAMENTE” NA INDUSTRIALIZAÇÃO PELO § 3º DO ART. 70 DO RICMS/02 NÃO BASTA A VERIFICAÇÃO DE SEU SIGNIFICADO COMUM OU VULGAR, É NECESSÁRIO VERIFICAR NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO ICMS O SIGNIFICADO TÉCNICO QUE É DADO PARA ESSES TERMOS.

A INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86 EXIGE, PARA A CARACTERIZAÇÃO DO PRODUTO INTERMEDIÁRIO POR EXTENSÃO (AQUELE QUE NÃO INTEGRA O PRODUTO FINAL, MAS É CONSUMIDO NO CURSO DE SUA PRODUÇÃO), QUE O MESMO SEJA CONSUMIDO DE FORMA DIRETA, ASSIM ENTENDIDO AQUELE CUJA PARTICIPAÇÃO SE DER NUM PONTO QUALQUER DA LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO – AFASTANDO DE SEU CONCEITO AQUELE CUJA PARTICIPAÇÃO SE DER EM UMA LINHA MARGINAL OU INDEPENDENTE (CONSIDERADO COMO CONSUMIDO DE FORMA INDIRETA).

DESTA FORMA, O EMPREGO DA EXPRESSÃO “UTILIZADOS DIRETA OU INDIRETAMENTE” NA INDUSTRIALIZAÇÃO PELO § 3º DO ART. 70 DO RICMS/02 TEM COMO OBJETIVO DEFINIR QUE NÃO APENAS O BEM UTILIZADO NA LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ENSEJA O DIREITO AO CRÉDITO, MAS TAMBÉM AQUELE ALOCADO NAS LINHAS MARGINAIS OU INDEPENDENTES DE SEU PROCESSO PRODUTIVO. (GRIFOU-SE).

PORTANTO, A DEFINIÇÃO DE BEM ALHEIO ESTÁ CONDICIONADA A OUTROS REQUISITOS, APONTADOS PELAS NORMAS CITADAS PELO CONSULENTE E, EM ESPECIAL, PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98.

Frisa-se que na decisão paradigma, cujo lançamento é de mesma sujeição passiva dos presentes autos, já constava a ressalva expressa no sentido de que a análise relativa à caracterização de produto intermediário não é a mesma a ser realizada quando da análise da caracterização de um bem como alheio ou não às atividades do estabelecimento, entendimento que também constou da decisão recorrida.

Nesse sentido, já constava na decisão paradigma que no processo de uma agroindústria, em que se produz a matéria-prima, no caso a cana-de-açúcar, para ser utilizada no processo de produção de açúcar e de álcool, não se poderia restringir o processo industrial somente a dois processos estanques, desconectados, isolados ou desassociados, onde só se enxerga, para efeito de apropriação de créditos referentes a ativo imobilizado, as atividades internas desses dois processos. Ressalvando-se que esse raciocínio deveria prevalecer apenas em relação à análise quanto à apropriação de créditos relacionados a produto intermediário (*hipótese observada no caso em exame que cuida de apropriação de créditos de ICMS considerados de uso e consumo*), nos termos do que dispõem a IN nº 01/86 c/c a IN nº 02/08.

Salienta-se, por oportuno, que é destacado em ambas as decisões que os conceitos de ativo imobilizado e de produto intermediário não se confundem, tampouco o tratamento tributário a eles aplicado se assemelham.

Assim, não se verifica divergência das decisões quando da análise dos bens do imobilizados passíveis de creditamento do ICMS são compreendidos aqueles que participam direta ou indiretamente do processo produtivo, tais como aqueles utilizados no transporte de materiais dentro de uma mesma fase ou interligando fases no processo produtivo (acórdão paradigma) e dos produtos intermediários passíveis de creditamento do imposto (consumidos no curso de sua produção), à luz da legislação específica de cada caso como explicitado nos acórdãos paradigma e recorrido.

Reitera-se que constou na decisão paradigma que: *“(...) No processo de uma agroindústria, em que se produz a matéria prima, no caso a cana-de-açúcar, para ser utilizada no processo de produção de açúcar e de álcool, não se pode restringir o processo industrial somente a dois processos estanques, desconectados, isolados ou desassociados, onde só se enxerga, para efeito de apropriação de créditos referentes a ativo imobilizado, as atividades internas desses dois processos”*. Também constou a ressalva de que *“Esse raciocínio deve prevalecer, como não poderia ser diferente, em relação à análise quanto à apropriação de créditos relacionados a produto intermediário, nos termos da IN nº 01/86”*.

E ainda restou nela consignado que *“Porém, quando se analisa, nos termos da IN nº 01/98, a apropriação de créditos pela aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, verifica-se que a análise não deve ser focada apenas*

na produção propriamente dita, mas sim em todo o desenvolvimento do processo de produção”.

Restou clara em ambas as decisões a diferenciação entre a análise para fins de creditamento de ICMS, ou seja, 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.

Com efeito, constou da decisão recorrida que *“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”.*

Ainda constou da decisão a quo: *“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”.* (...)

E os próprios fundamentos da decisão recorrida espancam qualquer alegação de divergência na interpretação da legislação nos casos em exame, em razão das especificidades de cada irregularidade dos PTAs:

(...)

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 CARREADORES, 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 CARREADORES.

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. (GRIFOU-SE).

(...)

Observa-se que os dois lançamentos por serem diferentes em sua essência e, também, em razão da normatização específica de cada caso, acarretaram, em apreciação pelas Câmaras de Julgamento, fundamentação diferente quanto ao aspecto abordado no recurso (fundamentos para apropriação de créditos de ICMS de ativo imobilizado e de produto intermediário), sem que se possa concluir que há divergência jurisprudencial.

Para haver divergência de decisão, em relação à decisão recorrida, quanto à aplicação da legislação tributária, dever-se-ia ocorrer, pelo menos, lançamentos similares (no caso, que em ambos os lançamentos fosse discutido o aproveitamento de

créditos de bens do ativo imobilizado) para se poder avaliar se as Câmaras decidiram de forma divergente em relação à mesma matéria.

Assim, salta aos olhos é um inconformismo da Recorrente com os fundamentos constantes da decisão *a quo*, o que não é suficiente para o conhecimento do recurso de revisão, nos termos da legislação pertinente.

Nesse contexto, não se verifica, no aspecto abordado, divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

No caso em tela, o pressuposto para reapreciação do julgamento é a caracterização de divergência entre a decisão recorrida e a paradigma quanto à aplicação da legislação tributária, o que a Recorrente não logrou êxito em comprovar.

Diante do exposto, reputa-se não atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Alfradique Martins e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis, Marcelo Nogueira de Moraes, Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 05 de março de 2021.

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor

CS/D