

Acórdão: 23.446/23/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001178460-99
Impugnação: 40.010147703-42
Impugnante: Minérios Nacional S.A.
IE: 001057669.02-95
Proc. S. Passivo: Bianca Delgado Pinheiro/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

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

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referente ao período de 01/01/14 a 31/12/14, provenientes de entradas de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos, sejam próprios, de terceiros ou de outro estabelecimento do mesmo titular, utilizados em atividades exercidas fora do estabelecimento do Sujeito Passivo: i) nas atividades de extração de minério de ferro no estabelecimento de I.E. 001.022965.0643 e seu transporte, em estado bruto, até o estabelecido autuado para beneficiamento, e ii) em outras atividades, como abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas, dentre outros, ou seja, fora da linha principal de produção, conforme Instruções Normativas SLT nº 01/86, Sutri nº 04/13 e Sutri nº 01/14.

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.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 49/79. Acosta documentos às fls. 80/192 e mídia de fls. 193.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega em apertada síntese que:

- ao se ter conhecimento do processo produtivo da Impugnante, o que não foi verificado pelo Fisco com critério, percebe-se, claramente, que o óleo diesel é consumido na linha principal de produção, ainda que fora do estabelecimento do Sujeito Passivo;

- os créditos de ICMS relativos à aquisição de óleo diesel foram glosados, utilizando-se de critérios presuntivos, sem conhecimento por parte do Fisco do processo produtivo e suas etapas;

- de acordo com o art. 155, § 2º da Constituição Federal combinado com os arts. 19, 20 e 33, da Lei Complementar nº 87/96, apenas o direito ao crédito de ICMS no que tange aos bens destinados ao uso e consumo foi postergado para janeiro de 2020, não havendo qualquer limitação temporal quanto à tomada de créditos decorrentes da aquisição de insumos do processo produtivo, inclusive de produtos intermediários;

- o embasamento legal para validar os créditos por ela tomados foram o art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 e a Instrução Normativa nº 01/86;

- a IN nº 01/86 admite a existência de dois tipos de produtos intermediários: i) os que se integram ao novo produto; e ii) os que, por sua extensão, são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização;

- de acordo com IN nº 01/86, o conceito de consumo imediato envolve a presença de três requisitos: i) que o produto seja considerado individualizado; ii) que seja consumido diretamente na linha de produção; e iii) que seja considerado essencial na fabricação do bem a ser produzido;

- o Fisco entendeu que, embora os produtos em discussão sejam essenciais à atividade produtiva da Impugnante, não gerariam direito ao crédito por não fazerem parte da linha principal de produção, ao fundamento de que foram utilizados em atividades exercidas fora do estabelecimento do sujeito passivo;

- tal entendimento é equivocado e baseado em critério de exclusão sem fundamentação legal, conforme se denota do próprio processo produtivo da empresa, os produtos em referência são utilizados e consumidos na linha de produção principal, de acordo com os termos legais para caracterização de produtos intermediários;

- o óleo diesel é adquirido exclusivamente para utilização e exaurimento integral no curso principal da produção; caracterizando-se como produto intermediário, conforme inciso II da IN nº 01/86;

- depreende do texto da Instrução Normativa nº 01/86 que o óleo diesel consumido na atividade minerária desempenhada pela Impugnante, na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento, bem como em atividades indispensáveis para a consecução dos resultados, indubitavelmente constitui-se em produto intermediário, passível de aproveitamento de crédito de ICMS;

- o próprio Fisco aduz que o crédito tributário ora combatido está “vinculado às aquisições de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas,

veículos e equipamentos, sejam próprios, de terceiros ou de outro estabelecimento do mesmo titular, (...) utilizado nas seguintes atividades fora do estabelecimento do sujeito passivo: a) extração de minério de ferro em outro estabelecimento de mesma titularidade e seu transporte, em estado bruto, até o estabelecimento do sujeito passivo para beneficiamento; e b) Outras atividades, sempre exercidas fora do estabelecimento do sujeito passivo, como abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas, através de caminhões pipa, etc.”, e que, assim, estariam fora da linha principal de produção;

- tal afirmativa seria um contrassenso, tendo em vista que as atividades exercidas *“com óleo diesel se referem justamente a atividades nitidamente essenciais ao processo produtivo da Impugnante. Ou seja, resta patente que o óleo diesel não é consumido em atividades meramente coadjuvantes”*;

- o art. 1º da Instrução Normativa SLT nº 01/01 estabelece que *“por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem”*. O que deixa óbvio que o óleo diesel se insere no contexto delimitado pelo próprio Fisco mineiro por meio da IN SLT nº 01/01 (atual IN Sutri 02/13);

- reitera as informações prestadas durante a ação fiscal, apresentando CD em anexo (fls. 193), contendo informação sobre a destinação do óleo diesel, indicando cada equipamento em que foi utilizado, placa, área de atuação, atividade, período, data, volume, se em estabelecimento próprio ou de terceiros, e o terceiro, se for o caso;

- tal levantamento demonstra, sem dúvida alguma, que não há que se falar que o óleo diesel – objeto da presente atuação – se encaixa na categoria de material de uso e consumo, visto que todos os equipamentos em que foi utilizado, sem exceção, estão vinculados ao processo produtivo da Impugnante;

- o próprio Fisco expressa em seu Relatório do Auto de Infração que o crédito de ICMS estornado estaria *“vinculado às aquisições de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos PRÓPRIOS”*. Ou seja, em nenhum momento nega-se a natureza do óleo diesel como produto intermediário;

- o direito ao crédito de ICMS referente ao óleo diesel, consoante reconhecido pela própria Instrução Normativa SLT nº 01/01, está nitidamente atrelado aos produtos integrados ao processo produtivo do contribuinte, e, portanto, vinculados à sua atividade institucionalmente prevista.

No tocante às penalidades sustenta que a multa prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 é restrita à hipótese disposta no inciso III do art. 53 (inadimplência – ausência de pagamento de imposto). No presente caso, como o Auto de Infração foi lavrado pela Fiscalização sob a premissa de que a Impugnante teria aproveitado de forma indevida os créditos de ICMS, deveria ter sido observado o disposto no inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75 que prevê que *“as multas serão calculadas tomando-se como base o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência”*.

Assim sendo, requer o cancelamento da penalidade em questão.

Alega que a aplicação de forma cumulativa da multa de revalidação e da penalidade isolada tem caráter confiscatório e desproporcional, devendo estas serem limitadas ao máximo de 20% (vinte por cento) sobre o valor do tributo supostamente devido, caso subsista o crédito tributário.

Requer que os autos sejam baixados em diligência para que se possa aferir a natureza e destinação do combustível em questão, considerando-se os dados apresentados na planilha contida no CD em anexo, bem como visita local para visualização do processo produtivo da Impugnante.

Pleiteia a produção de prova pericial para que se identifique, corretamente, as etapas do processo produtivo da Impugnante, natureza e aplicação do óleo diesel no decorrer da linha produtiva, cujos créditos foram glosados pela Fiscalização. Apresenta quesitos e indica assistente técnico, às fls. 76/77 dos autos.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. de fls. 207/236, refuta as alegações da Defesa, sob os seguintes argumentos, em apertada síntese.

Esclarece que a Autuada Minérios Nacional S/A é uma controlada da Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), sendo composta por três estabelecimentos, quais sejam: i) a sede (Congonhas/MG - IE 001.057669.00-31); ii) a mina (em Itabirito/MG) e iii) a planta de beneficiamento (Rio Acima/MG), ora autuada, a qual é responsável pelo processamento do minério de ferro (ROM) extraído na mina de Fernandinho, em Itabirito/MG, ou de terceiros.

Informa que o estabelecimento ora autuado é um complexo de beneficiamento de minério de ferro que não se dedica à extração mineral, sendo sucessor do estabelecimento da Nacional Minérios S/A. (Namisa), a partir de 12/2015.

Contrapondo às decisões judiciais citadas pela Impugnante, assevera que segundo o STF, o caráter do crédito vinculado à aquisição de produto intermediário é estritamente físico, ou seja, o direito ao crédito do ICMS está vinculado à saída física do produto intermediário adquirido pelo contribuinte, ainda que se tratando de processo industrial. Destaca decisão recente do STF, em 2018, no Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 689.001 Rio Grande do Sul.

Assevera que a Impugnante se contradiz ao classificar (Anexos 2 e 5) determinados consumidores de óleo diesel com sendo “não operacionais”, ao mesmo tempo que sustenta a essencialidade do combustível e sua aplicação na linha principal de produção.

Diz que a legislação estadual, sobretudo a IN SLT nº 01/86, admite créditos de insumos que, embora não acompanhem a saída do produto final, atendam a determinados condicionantes. Assim, em regra, tratando-se de processo industrial, um produto será intermediário caso possa ser enquadrado nos termos da IN SLT nº 01/86. Por outro lado, por força do art. 3º da IN Sutri nº 01/14, a IN SLT nº 01/86 deverá ser

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observada para fins de definição de produto intermediário em processo produtivo de extração mineral.

Discorre sobre o que seria “linha principal de produção” de empresa mineradora, destacando a definição contida no art. 3º da IN Sutri nº 01/14.

Diz que o “processo produtivo” não se confunde com a “linha principal de produção”, considerando o caráter mais amplo do primeiro.

Refuta o argumento da Defesa que sugere que a Fiscalização se contradiz quando estorna o crédito do imposto utilizado no transporte do minério de ferro da mina, localizada em outro estabelecimento de mesma titularidade, até seu estabelecimento beneficiador, em oposição à definição de processo de empresa mineradora, trazida pela IN SLT 01/01, que contemplaria a movimentação do minério da extração na mina até a planta de beneficiamento.

Diz que a linha principal de produção do estabelecimento somente se inicia e se encerra no interior do próprio estabelecimento, portanto, o transporte de matérias-primas ou insumos do fornecedor até o estabelecimento do destinatário não faz parte do processo produtivo desse último.

Destaca que o art. 3º da IN Sutri nº 01/14 teve origem na revogada IN SLT nº 01/01, sendo essa última editada para dirimir dúvidas no processo produtivo de empresas mineradoras, sobretudo em relação aos créditos decorrentes do óleo diesel utilizado nos caminhões que transportavam o ROM da mina até a planta de beneficiamento.

Aduz que coube à Sutri esclarecer, à luz da IN SLT 01/86 e por meio de respostas a consultas de contribuintes, quando o óleo diesel poderia ser considerado produto intermediário,

Cita e transcreve trechos das consultas de contribuintes respondidas pela Sutri em relação ao crédito do óleo diesel quais sejam: nºs 109/2020; 231/2020; 045/2018; 202/2015; 025/2013; 111/2013; e 107/2010, que corroboram o seu entendimento.

No tocante às informações trazidas pela Impugnante por meio do CD de fls. 193, diz que a própria classificação como “não operacionais” e “operacionais de terceiros”, dada por ela aos seus consumidores de óleo diesel, já se mostra suficiente para dizer que não assiste razão à Defesa.

Assevera que, tanto à época dos fatos, como atualmente, o estabelecimento do Sujeito Passivo (Rio Acima) e sua filial (Itabirito) fornecedora de ROM estão separados apenas pela Rodovia BR 356 (estrada BH - Ouro Preto), inclusive havendo, a partir de julho de 2016, Regime Especial (RE nº 45.0000010375-10), dispensando a emissão do tíquete de balança eletrônico (TB-e) nas transferências de minério de ferro entre os estabelecimentos, desde que emitidos no estabelecimento do destinatário (Impugnante).

Informa que apenas o estabelecimento da Impugnante possui Ponto de Abastecimento (PA), autorizado conforme a Resolução ANP nº 12 de 21/03/07.

Observa o Fisco que, em face da inexistência da atividade de extração mineral no estabelecimento do Sujeito Passivo e o fato de as atividades de beneficiamento do minério de ferro serem realizadas, em regra, por intermédio de equipamentos elétricos, o óleo diesel adquirido pelo Sujeito Passivo é utilizado em outras atividades que não o beneficiamento mineral.

Destaca que a Autuada foi intimada, conforme fls. 14 a apresentar identificação do consumo de óleo diesel discriminado por unidade consumidora (veículo/máquina/equipamento), propriedade (próprio, de terceiros, de outro estabelecimento de mesma titularidade) e local/atividade de utilização/operação da unidade consumidora, inclusive contendo quadro orientativo com as informações a serem prestadas (*vide fl. 14v*). Entretanto, a Impugnante respondeu com dados genéricos e incompletos, limitando-se, em relação às informações requeridas, a informar o consumo do diesel e identificar as unidades de consumo como “não operacionais” ou “operacionais”, “próprios” ou “de terceiros”, conforme fls. 16/33 (Anexos 2 e 5).

Aduz que, mesmo tendo sido cientificada do não atendimento à intimação (fls. 34), até a dada de confecção da peça de manifestação fiscal a empresa não emendou suas informações para atendimento integral da intimação.

Conclui o Fisco que, nos termos das informações prestadas pela Impugnante (Anexos 2 e 5) os consumidores de óleo diesel abastecidos pelo PA no seu estabelecimento são classificados como “não operacionais” ou “operacionais”, próprios ou de terceiros.

Informa que foi acostada às fls. 199/206 dos autos, parte impressa da planilha trazida pela Impugnante por meio do CD de fls. 193, contendo relação dos seus consumidores de óleo diesel, totalizando os mesmos consumos anteriormente apresentados em resposta à intimação (Anexos 2 e 5), utilizados no presente lançamento. Entretanto, difere da resposta dada à intimação da Fiscalização por discriminar todos os consumidores por placa e ainda trazer a área de atuação e a atividade desenvolvida.

Aduz que a Impugnante apresentou na planilha (Anexos 2 e 5), em resposta à intimação fiscal, uma coluna intitulada “ICMS Linha Marginal”, subdividida em outras duas, “CMIN” e “SEFAZ”, em que indica nessas duas subdivisões o percentual de 100% para todos os consumidores classificados como “não operacionais”. Observa, por outro lado, que a classificação “operacionais” ostenta o percentual igual a 0% na coluna “CMIN”.

Diz que, como “CMIN” remete à CSN Mineração S/A, eleita pela controladora Companhia Siderúrgica Nacional para prestar as informações a cargo da Impugnante, e Sefaz à Fazenda Estadual, fica claro que não há dúvida quanto ao fato de a própria Impugnante considerar que os consumidores “não operacionais” se encontram em atividades marginais, ou seja, fora da linha principal de produção.

Apresenta análise, conjugando as informações anteriormente prestadas (Anexos 2 e 5) e as trazidas pela Impugnação (mídia em CD à fl. 193), listando os

consumidores de óleo diesel, classificados pela Impugnante, como “não operacionais” às fls. 226/227.

Sobre estes, conclui o Fisco que, diante da natureza das atividades desempenhadas, as unidades consumidoras de óleo diesel classificadas pela própria Impugnante como “não operacionais”, sejam próprias ou de terceiros, se referem exatamente aos consumidores que não participam diretamente do processo produtivo. Já os consumidores de óleo diesel classificados pela Impugnante como “operacionais de terceiros”, igualmente não admitem o crédito ao imposto pelo simples fato de todos não serem operados pelo próprio Sujeito Passivo, como requer a legislação, estando-se diante de uma atividade de prestação de serviços entre o contratado e a Impugnante, portanto, fora do campo de incidência do ICMS.

Lista os equipamentos/veículos relacionados na planilha da Impugnante como “operacionais de terceiros” (fls. 227).

Destaca o inciso VII do art. 222 do RICMS/02 que prevê que, para fins de aplicação da legislação do imposto, considera-se veículo próprio do contribuinte, além daquele registrado em seu nome, apenas os veículos de terceiros em sua posse legal que sejam operados pelo próprio contribuinte.

Conclui que, contrário ao entendimento da Impugnante, tanto os consumidores de diesel classificados como “não operacionais”, sejam próprios ou de terceiros, e “operacionais de terceiros”, independentemente de serem utilizados dentro ou fora do estabelecimento do Sujeito Passivo, não admitem o creditamento do imposto vinculado ao óleo diesel consumido, já que se estaria diante de, respectivamente: atividade produtiva marginal e atividade de prestação de serviço sujeita ao ISSQN, essa última fora do campo de incidência do imposto.

Relaciona às fls. 228, os itens classificados pela Impugnante como “consumidores operacionais próprios”, conforme Anexos 2 e 5 (fls. 199/206), observa que estão relacionados à atividade de extração, atividade essa realizada em mina localizada em outro estabelecimento de mesma titularidade, transporte do minério extraído até o estabelecimento da Impugnante e o carregamento/despacho para comercialização do produto final.

Conclui que como a Autuada é estabelecimento beneficiador de minério de ferro recebido de outro estabelecimento de mesma titularidade, sem exercer a extração em seu próprio estabelecimento, fica claro que todos os consumidores de diesel utilizados na atividade de extração foram utilizados em outro estabelecimento, que não o do Sujeito Passivo e, portanto, não se admite o aproveitamento do crédito do imposto relativo ao óleo diesel.

Diz que também os veículos utilizados no transporte do minério de ferro (centopeia e traçado), que operam na transferência do minério ROM extraído de estabelecimento/mina de mesma titularidade até o estabelecimento beneficiador da Impugnante não admitem o aproveitamento do crédito do imposto.

Aduz que, considerando que à época do lançamento a atividade no estabelecimento da Impugnante estava paralisada e o fato de não ter sido atendida

integralmente a intimação fiscal de fls. 14, foi realizado arbitramento nos termos do inciso VI do art. 53 do RICMS/02, o qual descreve.

Por fim, aduz que o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria, uma vez que a exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, no caso em exame, respalda-se no art. 195 do RICMS/02. Também correta a aplicação cumulativa da multa de revalidação e da multa isolada visto que decorrem de infrações distintas, que não se confundem.

Diz ser desnecessária a realização de prova pericial, pois as informações trazidas pelo próprio Sujeito Passivo e os esclarecimentos da Fiscalização são suficientes para demonstrar o acerto do lançamento.

Destaca que, como a Impugnante tem se mostrado resistente na prestação das informações necessárias à precisa identificação do óleo diesel consumido em seu estabelecimento, o pedido de prova pericial somente deveria ser deferido para determinar com precisão as atividades dos consumidores classificados como “operacionais próprios” pela Impugnante, no período autuado, utilizados no seu estabelecimento, possibilitando ajustar o arbitramento realizado pela Fiscalização.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 243/279, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, quanto ao mérito, pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 09/02/22, decide deferir a juntada de documento protocolado no CCMG sob o nº 20901, em 17/11/21 pelo Contribuinte (fls. 284), com o seguinte teor (fls. 284):

ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM DEFERIR A JUNTADA DO LAUDO TÉCNICO PROTOCOLADO NO CCMG SOB O Nº 20901, EM 17/11/21. EM SEGUIDA VISTAS À FISCALIZAÇÃO. PELA IMPUGNANTE, ASSISTIU À DELIBERAÇÃO O DR. ERICK DE PAULA CARMO E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, O DR. GERALDO JÚNIO DE SÁ FERREIRA.

(...)

Da Juntada de documentos

Foi juntado às fls. 285/309 dos autos os documentos protocolados no CCMG, em 17/11/21 e remetidos os autos à Fiscalização para manifestação.

Informa a Impugnante que se trata de laudo técnico elaborado para período de competência específico, apresentado nos autos do PTA nº 01.001649699-32, e aduz que as conclusões obtidas pelo *expert* podem ser aproveitadas nos presentes autos, para demonstrar, ainda que por amostragem, o índice de aproveitamento de crédito do óleo diesel.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às fls. 312/317, nos seguintes termos, em síntese.

Diz que o enquadramento de um produto como intermediário tem íntima relação com o seu papel no processo produtivo, notadamente a participação direta no processo, ou seja, em síntese, participação imediata e direta nas fases das modalidades de industrialização propriamente dita, ou processo de extração/beneficiamento mineral.

Assim, um determinado consumidor de óleo diesel, ainda que conhecidas e óbvias as suas atividades, poderá participar diretamente do processo produtivo de determinado estabelecimento, enquanto não o será em outro com atividade análoga, tudo a depender do local da aplicação e papel no processo produtivo.

Cita, como exemplo, a pá-carregadeira utilizada em empresa de mineração: i) quando utilizada na frente de lavra, carregando caminhões com o minério desmontado e destinando-o à planta de beneficiamento no mesmo estabelecimento, será considerada participante direta do processo produtivo e, conseqüentemente, terá direito ao crédito do imposto vinculado ao diesel consumido; ii) por outro lado, quando utilizada na expedição, carregando vagões com minério beneficiado (granulado, pellet feed, sínter feed e outros), ou seja, produto final, não será considerada como participante direta do processo produtivo pelo simples fato de que na fase de expedição não há que se falar em processo produtivo para obter o produto final.

Aduz que a Autuada informa que o referido laudo técnico foi produzido no âmbito da impugnação ao e-PTA nº 01.001649699-32, com base no exercício de 2017, sendo o Sujeito Passivo a CSN Mineração S/A.

Reproduz do laudo técnico o conceito estabelecido pelo *expert* sobre “**atividade direta**” (fl. 293), e argui que, embora ele argumente que a metodologia utilizada na elaboração do laudo seguiu as orientações da IN SLT nº 01/86 e IN Sutri nº 01/14, o que se depreende da conceituação de “atividade direta” é que foi sumariamente estabelecida, sem quaisquer justificativas ou premissas apoiadas na legislação tributária de regência.

Destaca que, segundo o mencionado conceito, o combustível seria “...*elemento consumido ou integrante do produto final, na condição de elemento indispensável a composição.*”, o que não se pode admitir, por obviedade, já que o óleo diesel (combustível) na mineração é responsável pela produção de força motriz, ainda que precedida da geração de energia elétrica (geradores), para movimentar máquinas, equipamentos e veículos empregados no processo produtivo. E ainda: “*E o combustível utilizado exclusivamente na sua atividade fim.*”, ou seja, aduz que bastaria ao óleo diesel ser utilizado na “atividade fim” do estabelecimento para ser classificado como participante da “atividade direta”, o que, também, não se pode admitir diante da legislação tributária e respostas da SUTRI a consultas de contribuintes, conforme manifestação fiscal em oposição à impugnação da Autuada, além de vasta jurisprudência administrativa estabelecida no CC/MG.

Aduz que, assim, vislumbra-se que parte das conclusões contidas no laudo, obtidas a partir do conceito de “atividade direta”, esteja comprometida pelo vício 23.446/23/2ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conceitual, ou seja, por explícita desarmonia com a legislação estadual ou, em outra ótica, por falta de argumentação sustentável.

Aponta o Fisco, os equívocos do laudo, decorrentes desse conceito equivocado:

- o laudo classifica o equipamento “torre de iluminação” (fl. 299) como sendo “equipamento produtivo”, objetivando o creditamento do imposto vinculado ao consumo do óleo diesel. Entretanto, a Autuada já informou à Fiscalização (fl. 226) serem as “torres de iluminação” consumidores de óleo diesel “não operacionais”, ou seja, sem direito ao crédito do imposto;

- o laudo considera como “equipamentos produtivos” aqueles de propriedade de terceiros, ainda que operados por terceiros (fls. 297/298, c/c fls. 300/301), sendo que já se sabe que a locação de máquinas/equipamentos/veículos com o operador de terceiros implica em atividade de prestação de serviços de competência tributária municipal, conforme já se manifestou a fiscalização (fl. 217 c/c 227);

- ao classificar os consumidores de óleo diesel como sendo “equipamentos produtivos”, sejam próprios ou de terceiros, (fls. 298/299 - Item 7.1.1, fls.300/301 - Item 7.1.2) o *expert* utiliza a mesma expressão: “...aplicados diretamente no processo produtivo...”. Entretanto, a conceituação da “atividade direta”, conforme já salientado, encontra-se equivocada, s.m.j;

Conclui o Fisco que, “considerando os vícios apontados anteriormente, as conclusões do laudo técnico não se mostram capazes, com a devida vênia, de abalar as conclusões da fiscalização, seja no e-PTA para o qual foi originariamente produzido, seja no presente lançamento”.

Analisando se há interação entre o laudo e o presente lançamento, o Fisco faz as seguintes considerações:

- a Autuada (Rio Acima/MG) é contribuinte especificamente beneficiador de minério de ferro, sendo que a extração mineral, vinculada ao óleo diesel adquirido pela Impugnante, é realizada em outro estabelecimento (Itabirito/MG) de mesma titularidade;

- a Autuada tem um PA (ponto de abastecimento de combustíveis autorizado pela Agência Nacional do Petróleo - ANP) em seu estabelecimento, enquanto o estabelecimento em que se realiza a extração mineral não tem qualquer estrutura para abastecimento; sendo que todo o óleo diesel utilizado no processo de extração oriundo do PA da Autuada;

- em resposta à intimação fiscal, a Autuada classificou seus consumidores de óleo diesel em “operacionais”, próprios e de terceiros e “não operacionais”, próprios e de terceiros;

- por obviedade e caracterização dos consumidores, aqueles “não operacionais”, sejam próprios ou de terceiros, não admitem o crédito vinculado ao óleo diesel, pois não participam da linha principal de produção; quanto aos consumidores “operacionais”, em princípio, somente aqueles próprios seriam passíveis do direito ao crédito vinculado ao óleo diesel;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quando se verifica a caracterização dos consumidores “operacionais próprios”, realizada pela própria Autuada, observa-se que estão vinculados ao processo de extração mineral, por sua vez realizada em outro estabelecimento, ou ainda ao transporte do minério extraído no estabelecimento em Itabirito/MG até o estabelecimento da Autuada em Rio Acima/MG;

- assim, o consumo de óleo diesel a partir do PA da Autuada assume 2 (dois) status: 1) óleo diesel utilizado em processo de extração mineral realizado em outro estabelecimento, ainda que de mesma titularidade, portanto utilizado fora do processo produtivo da Autuada (beneficiamento); e 2) óleo diesel utilizado em veículos de transporte do minério bruto (ROM) entre estabelecimentos, ainda que de mesma titularidade, portanto utilizado fora do processo produtivo da Autuada (beneficiamento).

Conclui o Fisco, que “*considerando que o laudo apresentado não contempla a situação ora exposta, centro da controvérsia no presente lançamento, não se pode admitir que haja alguma interação entre o laudo técnico e a presente ação fiscal, não obstante o vício de natureza conceitual já tratado anteriormente*”.

Destaca o Fisco que, como apontado anteriormente, o PTA nº 01.001178427-86 seria de matéria análoga à do presente lançamento.

Registra que, em relação ao mencionado PTA, a 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.936/21/3ª, à unanimidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG, sendo o trânsito em julgado ocorrido a partir do acórdão nº 5.553/21/CE de 17/12/21.

Pugna pela procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 319/327, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, quanto ao mérito, pela procedência do lançamento.

Despacho Interlocutório

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 25/05/22, abre vista os autos para o Sujeito Passivo (fls. 329), com o seguinte teor:

ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONCEDER VISTA AO SUJEITO PASSIVO, PELO PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS, PARA ALEGAÇÕES FINAIS, OPORTUNIDADE EM QUE DEVERÁ APRESENTAR OS DOCUMENTOS QUE ENTENDER COMPROBATÓRIOS DE SUAS ALEGAÇÕES DEFENSÓRIAS. HAVENDO MANIFESTAÇÃO OU JUNTADA DE DOCUMENTOS, VISTAS À FISCALIZAÇÃO. QUANDO DO RETORNO, OS PTAS NºS 01.001470539-50, 01.001178460-99 E 01.001649699-32 DEVERÃO SER PAUTADOS EM CONJUNTO. PELA IMPUGNANTE, ASSISTIU À DELIBERAÇÃO DR. ERICK DE PAULA CARMO E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, A DRA. MARIA TERESA LIMA LANA ESTEVES.

A Impugnante, regularmente intimada, não se manifesta.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

Por fim, a Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 337/338, ratifica seu entendimento anterior opinando, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, quanto ao 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, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, para que se identifique, corretamente, as etapas do processo produtivo da Impugnante, natureza e aplicação do óleo diesel no decorrer da linha produtiva, cujos créditos foram glosados pela Fiscalização.

Para tanto formula os quesitos de fls. 76/77 e indica assistente técnico.

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

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

Os quesitos apresentados pela Impugnante pretendem responder as seguintes questões: descrição do processo produtivo da Autuada, identificando cada etapa (quesito 1); se o óleo diesel é aplicado no processo produtivo e qual a sua utilidade (quesitos 2 e 3); descrever o desgaste ou exaurimento do óleo diesel em decorrência de seu emprego no processo produtivo (quesito 4); necessidade no processo produtivo (quesito 5); se o pelo diesel empregado pela Impugnante pode ser classificado como produto intermediário, conforme IN SLT nº 01/86 (quesito 6) e, ainda, efetuar a recomposição conta gráfica do ICMS (quesito 7).

Cabe destacar que constam dos autos a planilha Anexo 2 (mídia de fls. 48) contendo as informações prestadas pela Autuada, em atendimento às intimações fiscais, sobre o consumo óleo diesel, em cada equipamento/máquina informando, se próprios ou de terceiros, os quais foram classificados por ela como “operacionais” e “não operacionais”. Ademais, em sede de Impugnação a Autuada trouxe a planilha

“Destinação do óleo diesel” (CD de fls. 193), relacionando o equipamento com a “área de atuação” e “atividade”.

Destaque-se que o arbitramento dos créditos passíveis de apropriação, relativos ao óleo diesel consumido na atividade de beneficiamento (equipamentos classificados pela Autuado como “operacionais próprios”) realizado pelo Fisco se baseou nas informações apresentadas pela própria Impugnante, em resposta à intimação fiscal, conforme planilha Anexo 2 dos autos.

Assim sendo, os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Ressalte-se que a prova pericial, como meio probatório especial, deve ser viável, útil e necessária, sendo que um dos fatores determinantes para a realização de uma perícia é a necessidade de esclarecimentos técnicos específicos adicionais, o que não é o caso dos autos, uma vez que os documentos e argumentos apresentados pelas partes permitem a plena compreensão da matéria objeto da presente lide.

As demais questões serão respondidas à luz da legislação (Lei nº 6.763/75, RICMS/02), e de acordo com as normas para classificação de produtos intermediários, definidas na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Pelas mesmas razões não merece ser acatado o pedido da Defesa para que os autos sejam baixados em diligência.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referente ao período de 01/01/14 a 31/12/14, provenientes de entradas de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

equipamentos, sejam próprios, de terceiros ou de outro estabelecimento do mesmo titular, utilizados em atividades exercidas fora do estabelecimento do Sujeito Passivo: i) nas atividades de extração de minério de ferro no estabelecimento de I.E. 001.022965.0643 e seu transporte, em estado bruto, até o estabelecido autuado para beneficiamento, e ii) em outras atividades, como abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas, dentre outros, ou seja, fora da linha principal de produção, conforme Instruções Normativas SLT nº 01/86, Sutri nº 04/13 e Sutri nº 01/14.

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.

Cabe inicialmente informar que os estabelecimentos da Nacional Minérios S/A, IE 001.022965.04-90 e IE 001.022965.06-43, foram sucedidos pela Minérios Nacional S/A, em 12/2015, respectivamente, IE 001.057669.02-95 e IE 001.057669.03-76.

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes documentos: Auto de Infração (fls. 02/04); Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 05); Relatório Fiscal (fls. 06/07); Anexo 1 - Relação de Notas Fiscais de aquisição de óleo diesel destinado ao uso e consumo do estabelecimento e (fls. 09/12); Intimação Fiscal (fls. 14) e Resposta à Intimação (Anexo 2 – fls. 16/34); Anexo 3 – amostragem das notas fiscais (fls. 36/43), Anexo 4 – Documentos relativos à incorporação (fls. 46/47); todos gravados na mídia de fls. 48 dos autos.

Relata o Fisco que o Contribuinte, no estabelecimento incorporado Nacional Minérios S/A (IE 001.022965.04-90), apropriou, indevidamente, créditos de ICMS, vinculados às aquisições de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos, sejam próprios, de terceiros ou de outro estabelecimento do mesmo titular, utilizados em atividades exercidas fora do estabelecimento do Sujeito Passivo:

- extração de minério de ferro em outro estabelecimento de mesma titularidade (IE 001.022965.06-43) e seu transporte, em estado bruto, até o estabelecimento do Sujeito Passivo para beneficiamento e,

- outras atividades, sempre exercidas fora do estabelecimento do Sujeito Passivo, como abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas por meio de caminhões pipa e outros.

Portanto, não faz jus ao crédito de ICMS, conforme termos estabelecidos pela legislação tributária.

Conforme informado pelo Fisco o estabelecimento autuado é uma empresa controlada da Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), que realiza o beneficiamento do minério de ferro (ROM) extraído na mina de Fernandinho, localizada em Itabirito/MG, ou de terceiros, e não se dedica à extração mineral.

A Contribuinte Minérios Nacional S/A (I.E. 001.057669.02-95), empresa incorporadora da Nacional Minérios S/A (I.E. 001022965-0490), conforme ata de

incorporação constante do Anexo 4 (fls. 45/47), foi intimada (Intimação 14/2018 – fls. 14) a apresentar arquivo *Excel* sobre o consumo de óleo diesel, discriminando as seguintes informações: descrição veículo/equipamento (placa/identificação), área atuação, atividade desenvolvida no estabelecimento, se veículo/equipamento é próprio, de terceiro, ou de outro estabelecimento de mesmo titular.

A Autuada apresentou a planilha intitulada “Resposta Intimação 14/2017 de 07.12.2018” (íntegra no CD de fls. 48), informando apenas a descrição dos equipamentos, se são próprios ou de terceiros, classificando-os como “operacional” e “não operacional”.

Com base nas informações apresentadas, o Fisco estornou os créditos de ICMS conforme Anexo 1, tendo arbitrado o percentual de estorno em 90% (noventa por cento) dos créditos de ICMS por se tratar de óleo diesel utilizado na atividade extração e transporte em mina a céu aberto de outro estabelecimento de mesma titularidade.

Oportuno transcrever da Manifestação Fiscal como se deu tal arbitramento:

Considerando que à época do lançamento a atividade no estabelecimento da Impugnante estava paralisada e o fato do não atendimento integral da intimação da fiscalização, à fl. 14, com base nas operações típicas de outros contribuintes do setor mineral foram estabelecidas premissas para dimensionar o diesel vinculado às atividades que implicariam no direito ao crédito do imposto.

O arbitramento é técnica idônea e está previsto no inciso VI do art. 53 da Parte Geral do RICMS/02:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo Sujeito Passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

Na falta de instrumento adequado, sendo desejável uma instrução normativa regulando a prestação das informações relativas ao consumo do diesel, considerando que a Impugnante não prestou todas as informações necessárias à identificação da localização e atividades precisas dos consumidores de diesel, foi arbitrada uma quantidade média mensal equivalente a 10,00% do total consumido, que consta na coluna ⑧ do demonstrativo do crédito tributário (Anexo 1) às fls. 09 a 12, e observação (2) à fl.12v.

Com base nas operações de outros contribuintes do setor de mineração e diante dos consumidores ditos

como “operacionais próprios”, estabeleceu-se que teriam direito ao crédito vinculado ao diesel consumido, em determinados percentuais: caminhão centopeia (20%), caminhão traçado (15%), carregadeira (20%) e escavadeira (15%).

Conforme informações prestadas pela Impugnante (Anexos 2 e 5), o consumo de óleo diesel no período autuado totalizou 1.518.718 litros.

Aplicando-se os percentuais individuais de consumo aos totais utilizados por unidade consumidora constante da relação “operacionais próprios”, chegou-se ao consumo de 152.408,85 litros no período autuado, ou seja: $152.408,85 = 15\% \times 96.050$ (centopeia) + $15\% \times 210.334$ (traçado) + $20\% \times 354.642$ (carregadeira) + $15\% \times 236.819$ (escavadeira).

Portanto, o diesel consumido, com direito ao crédito, equivaleria a 10,04% do diesel total consumido, ou seja: $10,04\% = 152.408,85$ (arbitrado) / $1.518.718$ (total consumido) x 100.

A Impugnante alega que a Fiscalização, sem conhecimento do seu processo produtivo e suas etapas, glosou os créditos relativos à aquisição de óleo diesel, tendo utilizado critérios presuntivos, o que é vedado no ato administrativo.

Diz a Defesa, que ao se ter conhecimento do processo produtivo da Impugnante, percebe-se, claramente, que o óleo diesel é consumido na linha principal de produção, **ainda que fora do estabelecimento do Sujeito Passivo.**

Discorre sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS citando os arts. 155, inciso II da Constituição Federal, e os arts. 19, 20 e 33, da Lei Complementar nº 87/96, concluindo que apenas o direito ao crédito de ICMS no que tange aos bens destinados ao uso e consumo foi postergado para janeiro de 2020, não havendo qualquer limitação temporal quanto à tomada de créditos decorrentes da aquisição de insumos do processo produtivo, inclusive de produtos intermediários.

Diz que a tomada dos créditos de ICMS por ela efetuada está amparada no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 01/86.

Defende que o óleo diesel, cujos créditos de ICMS foram glosados pelo Fisco, se enquadra como “produto intermediário”, assim caracterizado nos termos da Instrução Normativa nº 01/86, conforme se denota do próprio processo produtivo da empresa, visto que são utilizados e consumidos na linha de produção principal da Impugnante.

Afirma que o óleo diesel é adquirido exclusivamente para utilização e exaurimento integral no curso principal da produção. E que, portanto, se enquadra como produto intermediário, consoante o inciso II da IN nº 01/86 que conceitua consumo integral, do qual se extraem os seguintes requisitos: i) que o produto seja exaurido no processo produtivo; e ii) que este exaurimento se por força de seu emprego no processo industrial.

A Impugnante sustenta que, apesar do Fisco reconhecer que os produtos em discussão são essenciais à sua atividade produtiva, entendeu que estes não geram direito ao crédito por não fazerem parte da linha principal de produção.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente.

A Constituição Federal dispôs que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”). Portanto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria lei complementar.

Embora o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, assegure ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, o art. 33, inciso I, postergou esse direito para janeiro de 2033, conforme abaixo transcrito:

Lei nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (Grifou-se)

(...)

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;

A vedação à apropriação dos créditos de ICMS relacionados com aquisições de materiais de uso e consumo está prevista no art. 70, inciso III do RICMS/02, *in verbis*:

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;

Por outro lado, o direito ao crédito decorrente da aquisição de produtos intermediários está delimitado no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, abaixo transcrito:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...) Grifou-se.

Depreende-se da norma contida no art. 66, inciso V, alínea “b” da Parte Geral do RICMS/02, conceituando produto intermediário, tem-se que *“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”*.

A IN SLT nº 01/86 classifica como produto intermediário por extensão, aquele que, *“embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”*. Mais adiante, o mesmo diploma legal (incisos I e II) define o que deve ser entendido por “imediata e integralmente”. Confira-se:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

(...)

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização;

(...)

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

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

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

Grifou-se.

Embora a Instrução Normativa SLT nº 01/86 trate da definição do produto intermediário consumido no processo de industrialização, a Instrução Normativa Sutri nº 01/14 determina de forma expressa que suas disposições também são aplicáveis na definição do produto intermediário empregado no processo de extração mineral e em suas atividades complementares.

De acordo com a referida Instrução Normativa SLT nº 01/86, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrando-se ao novo produto, e o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A mesma norma define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Cumprido ressaltar que não é a essencialidade de determinado bem/produto para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de passíveis de apropriação do respectivo crédito, condição essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86, no caso de “produto intermediário”.

Insiste a defesa que é perceptível pela leitura do texto da Instrução Normativa nº 01/86 que o óleo diesel consumido na atividade minerária desempenhada pela Impugnante (na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento), bem como em atividades indispensáveis para a consecução dos resultados, indubitavelmente constitui-se em produto intermediário, passível de aproveitamento de crédito de ICMS.

Sustenta que o Fisco aduz que o crédito tributário ora combatido está “*vinculado às aquisições de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos, sejam próprios, de terceiros ou de outro estabelecimento do mesmo titular, (...) utilizado nas seguintes atividades fora do estabelecimento do sujeito passivo: a) extração de minério de ferro em outro estabelecimento de mesma titularidade e seu transporte, em estado bruto, até o estabelecimento do sujeito passivo para beneficiamento; e b) Outras atividades, sempre exercidas fora do estabelecimento do sujeito passivo, como abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas, através de caminhões pipa, etc*”, e que, assim, estariam fora da linha principal de produção.

Entende que tal afirmativa seria um contrassenso, tendo em vista que as atividades exercidas “*com óleo diesel se referem justamente a atividades nitidamente essenciais ao processo produtivo da Impugnante, ou seja, o óleo diesel não é consumido em atividades meramente coadjuvantes*”.

Destaca a Impugnante o art. 1º da Instrução Normativa SLT 01/01 que estabelece que “*por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem*”. Diz que fica claro que o óleo diesel se insere no contexto delimitado pelo próprio Fisco mineiro por meio da Instrução Normativa SLT nº 01/01 (atual IN Sutri nº 02/13).

Sustenta a Defesa que “*resta evidente que a transformação do óleo diesel acionado por geradores e motores resultou na obtenção de energia, força motriz e potência para o processo industrial*” e ainda que “*para a determinação do volume de combustível utilizado nos processos foram realizados estudos que determinam o consumo de cada equipamento e sua atividade desempenhada*”.

Assevera que “*todo o óleo diesel glosado refere-se atividades essenciais, sendo que o próprio fisco relata que estão vinculadas ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos PRÓPRIOS*”, ou seja, em nenhum momento nega-se a natureza do óleo diesel como produto intermediário.

Por outro lado, assim se manifesta a Fiscalização:

Em relação à “linha principal de produção” de empresa mineradora, como é o caso da Autuada, coube ao art. 3º da IN SUTRI 01/14 estabelecer que se entende 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.

Entretanto, deve ficar claro que o “processo produtivo” não se confunde com a “linha principal de produção”, considerando o caráter mais amplo do primeiro. Assim, pode-se dizer que a “linha principal de produção” é a parte destacada do “processo produtivo” em que realmente ocorrem a industrialização, extração ou beneficiamento da matéria prima.

A Impugnante alega que a fiscalização se contradiz quando estorna o crédito do imposto utilizado no transporte do minério de ferro da mina, localizada em outro estabelecimento de mesma titularidade, até seu estabelecimento beneficiador, em oposição à definição de processo de empresa mineradora, trazida pela IN SLT 01/01, que contemplaria a movimentação do minério da extração na mina até a planta de beneficiamento.

Nesta questão, mais uma vez, não assiste razão à Impugnante, pois a linha principal de produção do estabelecimento somente se inicia e se encerra no interior do próprio estabelecimento.

Ou seja, é muito elementar entender que o mero transporte de matérias primas ou insumos do fornecedor até o estabelecimento do destinatário não faz parte do processo produtivo desse último, conforme se encontra sedimentado o entendimento administrativo.

Pode-se dizer que o art. 3º da IN SUTRI 01/14 teve origem na revogada IN SLT 01/01, sendo essa última editada para dirimir dúvidas no processo produtivo de empresas mineradoras, sobretudo em relação aos créditos decorrentes do óleo diesel utilizado nos caminhões que transportavam o ROM da mina até a planta de beneficiamento.

(...)

Após a edição da IN SLT 01/01, que delimitou o processo produtivo de empresa mineradora, a então Superintendência de Legislação Tributária (SLT) sedimentou o entendimento atualmente vigente em que o transporte, no interior do estabelecimento, da lavra até a planta de beneficiamento faz parte da “linha principal de produção” e ainda, o óleo diesel utilizado nos caminhões destinado aquele transporte seria produto intermediário.

(...) Destacou-se.

Insta trazer as citadas instruções normativas que tratam do conceito de produto intermediário para efeito de direito ao crédito do ICMS, pelas empresas mineradoras.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Instrução Normativa SLT nº 01/01, revogada pela Instrução Normativa Sutri nº 02/2013, assim dispunha:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 001, DE 02 DE MAIO DE 2001 (MG de 03/05/2001)

Revogada pela Instrução Normativa SUTRI nº 02/2013

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS, pelas empresas mineradoras.

Art. 1º Por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Art. 2º Para efeitos de crédito no imposto, considera-se produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento.

(Grifou-se).

Cumprе ressaltar, que a IN nº 02/13 que revogou expressamente a IN nº 01/01, foi posteriormente revogada pela IN nº 03/13 que por sua vez foi revogada pela IN nº 04/2013, estando esta última vigente no período autuado. Confira-se:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 04, DE 12 DE NOVEMBRO DE 2013 (MG de 13/11/2013)

Revoga a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 24 de setembro de 2013, e **dispõe sobre o aproveitamento de crédito relativo a insumos aplicados nas atividades** de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura **e de extração mineral** e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais e sobre a incidência do ICMS no retorno de mercadorias após a realização dessas atividades complementares.

(...)

Art 2º Nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura **e de extração mineral** e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais, **é vedado o aproveitamento de créditos de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, exceto na hipótese de seu emprego como insumo energético** na produção de mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinadas ao exterior, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento.

(...)

Art. 4º Para efeito do direito ao crédito de ICMS relativo a insumos empregados nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e na extração mineral e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais, **deverão ser adotados os mesmos critérios dispostos na Instrução Normativa SLT nº 1, de 20 de fevereiro de 1986**, salvo disposição especial da legislação tributária.

(Grifou-se)

Observa-se que o art. 4º da Instrução Normativa Sutri 04/2013 deixa claro que a Instrução Normativa SLT nº 01/86 se aplica à atividade de mineração para efeitos de definição do produto intermediário.

Para a análise do lançamento em questão, importa observar também a Instrução Normativa Sutri nº 01/14, que dispõe em art. 3º:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 01, DE 25 DE JUNHO DE 2014
(MG de 26/06/2014)

Dispõe sobre a definição de produto primário resultante da extração mineral e de suas atividades complementares (beneficiamento mineral), para fins de aplicação da legislação do ICMS.

(...)

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)

Dessa forma, nos termos do art. 3º da IN nº 01/14, para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na IN nº 01/86, 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.

Insta mais uma vez destacar que o estabelecimento autuado, no período fiscalizado, não realizava atividade de extração mineral, como bem pontuado pelo Fisco, mas somente o beneficiamento do minério de ferro bruto (ROM) extraído na mina de Fernandinho, em Itabirito/MG, ou de terceiros.

Isso posto, cabe relembrar que os créditos de ICMS estornados na presente autuação se referem à aquisição de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos próprios, de terceiros e de outro estabelecimento do mesmo titular, utilizados em atividades exercidas fora do estabelecimento do Sujeito Passivo, nas atividades de extração de minério de ferro e seu transporte, em estado bruto, até o estabelecido autuado, e em outras atividades como abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas, dentre outros.

Transcreve-se da Manifestação Fiscal as considerações do Fisco:

Enfatizando o produto vinculado ao lançamento, embora o óleo diesel não possa ser enquadrado, de uma forma imediata e inequívoca, no esquema de produto intermediário apresentado anteriormente, coube à SUTRI esclarecer, à luz da IN SLT 01/86 e através de respostas a consultas de contribuintes, quando o óleo diesel poderia ser considerado produto intermediário, merecendo destacar:

1 - Será produto intermediário caso utilizado na geração de propulsão em veículos, máquinas e equipamentos ou geração de força motriz empregados diretamente no processo de extração/beneficiamento ou na movimentação interna do produto mineral do local da extração até o local de beneficiamento ou estocagem, sempre em contato físico e direto com o produto;

2 - Será produto intermediário caso utilizado em veículos, máquinas e equipamentos próprios, sendo equiparados aos próprios aqueles em que o titular do crédito do imposto tenha a posse legal (locação/comodato) e sejam por ele operados diretamente, nos termos do inciso VII, art. 222, Parte Geral do RICMS/02;

3 - Não será intermediário caso utilizado na geração de propulsão em veículos, máquinas e equipamentos aplicados na atividade de transporte de matérias primas ou insumos entre estabelecimentos, pois nessa hipótese não estaria sendo aplicado na linha principal de produção, mas sim em linha marginal de simples transporte entre estabelecimentos;

4 - Não será produto intermediário caso utilizado na geração de propulsão em veículos, máquinas e equipamentos aplicados na simples movimentação de pilhas de minério por questões logísticas, ou de sua manutenção/conformação, considerando que essa atividade não pertence à linha principal de produção e,

5 - Não será produto intermediário caso utilizado na geração de propulsão em veículos, máquinas e

equipamentos aplicados na simples movimentação do produto final, após a estocagem, pois nesse caso não haveria que se falar em processo produtivo.

No sentido do entendimento do Fisco, várias consultas de contribuintes respondidas pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, das quais se destaca os seguintes trechos:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 109/2020

ICMS - BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO REALIZADA POR TERCEIRO - ÓLEO DIESEL - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - VEDAÇÃO - Não é permitido o aproveitamento de crédito do ICMS relativo à aquisição de óleo diesel consumido na prestação de serviço realizada por terceiro, mesmo que empregado em máquinas e veículos utilizados na extração mineral e no transporte de insumos dentro do complexo extrativo.

(...)

CONSULTA:

1 - Quanto ao aproveitamento de crédito de ICMS, poderá apropriar o ICMS incidente sobre o combustível utilizado para abastecer máquinas e equipamentos utilizados na extração e beneficiamento de minério de ferro?

2 - Poderá se apropriar de crédito do ICMS sobre o combustível usado para o transporte interno do percurso entre a mina de extração e o pátio de beneficiamento e britagem?

3 - Caso positivo o questionamento anterior o direito ao crédito estende-se ao combustível utilizado para abastecer a frota própria e a fretada?

4 - O abastecimento da frota própria e de terceiros fretados que transportam o minério de ferro, comprado/adquirido em forma bruta para ser processado no seu pátio e vendido posteriormente, terá direito ao crédito do ICMS?

RESPOSTA:

(...)

Para que o combustível enseje direito ao aproveitamento de crédito do imposto é necessário que o seu consumo ocorra na geração de força motriz empregada diretamente no processo de produção.

Deve-se considerar que o processo de extração do minério é aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de

estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem, conforme art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/2014.

Desta forma, o óleo diesel utilizado em máquinas e veículos em todas essas etapas da extração mineral é considerado como consumido na produção de força motriz empregada diretamente na linha principal, resultando no direito ao aproveitamento do crédito de ICMS.

Neste sentido, sugere-se a leitura das Consultas de Contribuintes nos 025/2013 e 109/2015.

3 - Infere-se que o questionamento se refira à utilização de frota de terceiros mediante a contratação de empresa responsável pela prestação do serviço.

Neste caso, a contratação pactuada se constitui em fornecimento de serviços, por meio do qual a contratante não tem vínculos patrimoniais ou operacionais com os veículos, máquinas e equipamentos da contratada, sendo estes utilizados na extração mineral e no transporte de insumos dentro do complexo extrativo.

Ou seja, o óleo diesel não é consumido em atividade realizada pela Consulente, mas sim por terceiro (empresa contratada) na execução de atividade de prestação de serviço de transporte.

Tal procedimento descaracteriza a condição de produto intermediário atribuído ao óleo diesel, afastando o direito ao creditamento do ICMS, ainda que a Consulente adquira o produto e promova o abastecimento dos veículos, máquinas e equipamentos de terceiros.

Nestes termos, a Consulente **não poderá aproveitar o crédito do ICMS relativo à aquisição de óleo diesel consumido na prestação de serviço realizada por terceiro, mesmo que empregado em máquinas e veículos utilizados na extração mineral e no transporte de insumos dentro de seu complexo extrativo.**

(...)

4 - Não. Conforme já demonstrado anteriormente, o óleo diesel empregado em máquinas e veículos em todas as etapas da extração mineral é considerado como consumido na produção de força motriz empregada diretamente na linha principal, resultando no direito ao aproveitamento do crédito de ICMS.

Na presente dúvida, verifica-se que o óleo diesel adquirido pela Consulente se destina ao abastecimento

de seus veículos e de terceiros, os quais são utilizados no transporte da matéria-prima desde os estabelecimentos de seus fornecedores até o seu pátio de beneficiamento, **portanto, fora do seu complexo extrativo mineral.**

Assim, a aquisição de óleo diesel para abastecimento de veículos com esta finalidade não gera para a Consulente o direito ao crédito do imposto, independentemente se o transporte é realizado por frota própria ou de terceiros. Ver Consulta de Contribuinte nº 246/2019.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 22 de maio de 2020.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 109/2015

ICMS – ÓLEO DIESEL – CONSUMO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO REALIZADA POR TERCEIRO – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO – VEDAÇÃO – Poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de produto intermediário adquirido no período, para emprego diretamente no processo de extração mineral, nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/02, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/86. Não é permitido o crédito do ICMS relativo à aquisição de óleo diesel consumido na prestação de serviço realizada por terceiro, mesmo que empregado em máquinas e veículos utilizados na extração mineral e no transporte de insumos dentro de complexo extrativo do contribuinte.

CONSULTA:

(...)

2 – O óleo diesel consumido por veículo e maquinário empregados no processo de extração mineral é considerado um produto intermediário?

3 – A legislação do estado de Minas Gerais permite o creditamento do ICMS incidente na aquisição de óleo diesel consumido por veículo e maquinário próprios da Consulente empregados no processo de extração mineral?

4 – A legislação do estado de Minas Gerais permite o creditamento do ICMS incidente na aquisição de óleo diesel consumido por veículo e maquinário de propriedade de terceiros, operados pela Consulente em seu processo de extração mineral?

5 – A legislação do estado de Minas Gerais permite o creditamento do ICMS incidente na aquisição de óleo diesel consumido por veículo e maquinário de

propriedade de terceiros, operados por estes no processo de extração mineral da Consulente?

RESPOSTA:

(...)

2 – A partir das definições contidas na IN SLT nº 01/86 e na revogada IN SLT nº 01/2001, esta Superintendência já firmou entendimento quanto à caracterização do óleo diesel como produto intermediário nos processos de industrialização e de extração mineral, conforme disposto na citada Consulta de Contribuinte nº 025/2013.

Nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/02, poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação.

Como produto intermediário entende-se aquele que é consumido ou integre o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do mesmo art. 66, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Para que o combustível enseje direito ao aproveitamento de crédito do imposto é necessário que o seu consumo ocorra na geração de força motriz empregada diretamente no processo de produção.

O óleo diesel empregado na mineração como produto intermediário deverá observar a IN SLT nº 01/1986 e considerar que o processo de extração tem início com a fase de desmonte (arriamento do minério ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado de minério ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais), passando pelo beneficiamento, e terminando na fase de estocagem.

Desta forma, o óleo diesel empregado em máquinas e veículos em todas essas etapas da extração mineral é considerado como consumido na produção de força motriz empregada diretamente na linha principal, resultando no direito ao aproveitamento do crédito de ICMS – vide, também, Consultas de Contribuintes nºs 088/2007 e 191/2009.

3 – Para que haja o creditamento do ICMS decorrente da aquisição do óleo diesel consumido nas etapas ou fases do processo de extração mineral, os veículos e maquinários, que o utilizam, poderão ser de

propriedade da Consulente ou serem formalmente locados de terceiros.

Porém, observados os demais requisitos previstos na legislação, o óleo diesel será considerado produto intermediário, sujeito, portanto, ao aproveitamento do crédito de ICMS na sua aquisição, somente quando a própria Consulente assumir diretamente a execução da respectiva etapa ou fase que compõe à atividade de extração mineral.

Assim, **somente o contribuinte que exerce o processo produtivo de extração mineral definido no art. 3º da IN SUTRI nº 01/2014, poderá apropriar-se dos créditos do imposto oriundos das aquisições de óleo diesel decorrentes desta atividade.**

4 – 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 sejam atendidas as condições estabelecidas na legislação, em especial as dispostas na IN SLT nº 01/1986. Neste sentido, a Consulta de Contribuinte nº 001/2003, citada pela Consulente.

5 – Não. A realização de etapas do processo de extração mineral por meio de empresa diversa, através de seus veículos e maquinários gera a contratação de serviços a cargo da Consulente.

A contratação de empresa responsável pela prestação de serviço, por meio de veículos ou maquinários dentro do estabelecimento da Consulente, descaracteriza a condição de produto intermediário, afastando o direito ao creditamento do ICMS decorrente da aquisição do óleo diesel consumido nestas, conforme explicado na referida Consulta de Contribuinte nº 025/2013.

Neste caso, a contratação pactuada pela Consulente não constitui mera locação de equipamentos, como explicado no item anterior, mas sim um fornecimento de serviços, por meio do qual a contratante não tem vínculos patrimoniais ou operacionais com as máquinas e equipamentos da contratada, utilizados na extração mineral e no transporte de insumos dentro do complexo extrativo.

Como visto, o óleo diesel não é consumido em atividade realizada pela Consulente, mas sim por terceiro (empresa contratada) na execução de atividades fora do campo de incidência do ICMS, prestação de serviço relacionado com a exploração de recursos minerais ou de transporte intramunicipal, sujeitas à competência tributária dos municípios.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 28 de maio de 2015.

(Destaques acrescidos)

No caso em discussão, o óleo diesel utilizado nas máquinas e equipamentos, conforme informações trazidas pelo Contribuinte, em atendimento à intimação fiscal, foram aplicados em atividades “operacionais” e “não operacionais”, em veículos próprios e de terceiros.

A Impugnante insiste que faz jus ao crédito do ICMS relativo às aquisições de óleo diesel, adquirido exclusivamente para utilização e exaurimento integral no curso principal da produção, o que o caracterizaria como produto intermediário, conforme inciso II da IN nº 01/86.

Apresenta a planilha *Excel* denominada “Doc. Destinação do óleo diesel” (mídia de fls. 193), contendo as seguintes informações: equipamento em que foi utilizado, placa, área de atuação, atividade, período, data, volume, se em estabelecimento próprio ou de terceiros, e o terceiro, se for o caso.

Por outro lado, destaca o Fisco que o estabelecimento do Sujeito Passivo (Rio Acima) e sua filial (Itabirito) fornecedora de ROM estão separados apenas pela Rodovia BR 356 (estrada BH - Ouro Preto), inclusive havendo, a partir de julho de 2016, regime especial (RE 45.0000010375-10), dispensando a emissão do tíquete de balança eletrônico (TB-e) nas transferências de minério de ferro entre os estabelecimentos, desde que emitidos no estabelecimento do destinatário, conforme estabelecido no § 6º do art. 1º do referido Regime. E que apenas o estabelecimento da Impugnante possui Ponto de Abastecimento (PA), autorizado conforme a Resolução ANP nº 12 de 21/03/07.

Informa ainda que o Ponto de Abastecimento (PA) do Sujeito Passivo, abastecia unidades consumidoras (veículos/máquinas/equipamentos) tanto próprias como de terceiros ou, ainda, de outro estabelecimento de mesma titularidade, qual seja, a mina. Assim sendo, os veículos utilizados na transferência do minério de ferro entre a mina e o estabelecimento do Sujeito Passivo, sejam próprios, de terceiros ou da própria mina, eram abastecidos **no PA da Impugnante**.

Em face disso, intimou a Autuada a apresentar identificação do consumo de óleo diesel discriminado por unidade consumidora (veículo/máquina/equipamento), propriedade (próprio, de terceiros, de outro estabelecimento de mesma titularidade) e local/atividade de utilização/operação da unidade consumidora, inclusive contendo quadro orientativo com as informações a serem prestadas (*vide fls. 14v*). Entretanto, a Impugnante respondeu com dados genéricos e incompletos, limitando-se, em relação às informações requeridas, a informar o consumo do diesel e identificar as unidades de consumo como “não operacionais” ou “operacionais”, próprios ou de terceiros, conforme fls. 16/33 (Anexos 2 e 5).

Merece destacar que o Fisco deixou registrado que, em face da inexistência da atividade de extração mineral no estabelecimento do Sujeito Passivo e o fato de que as atividades de beneficiamento do minério de ferro são realizadas, em regra, por

intermédio de equipamentos elétricos, o óleo diesel adquirido pelo Sujeito Passivo é utilizado em outras atividades que não o beneficiamento mineral.

Para deslinde do caso em discussão, oportuno trazer as informações constantes da planilha “Doc. Destinação do óleo diesel”.

Conjugando as informações anteriormente prestadas (Anexos 2 e 5) e aquelas trazidas na referida planilha, segundo a Impugnante, os consumidores classificados como “não operacionais” e seus respectivos áreas de atuação/atividade são:

- Caminhão pipa: Umidificação de vias e abastecimento da perfuratriz na mina;
- Caminhão comboio: Mina. Abastecimento de equipamentos e veículos;
- Caminhão munck. Diversas áreas. Apoio manutenção;
- Caminhão carroceria: Diversas áreas. Coleta seletiva e supressão de vegetação em Fernandinho;
- Caminhão prancha: Diversas áreas. Transporte de equipamentos;
- Caminhão guindaste: Diversas áreas. Apoio manutenção;
- Caminhonete: Diversas áreas. Transporte de pessoal;
- Bomba: Diversas áreas. Barragem;
- Torre de iluminação: Diversas áreas. Apoio manutenção;
- Gerador: Diversas áreas. Apoio manutenção;
- Ônibus: Diversas áreas. Transporte de pessoal;
- Van: Diversas áreas. Transporte de Pessoal;
- Rolo compactador: Diversas áreas. Compactação de estrutura de barragem;
- Bombona (sem consumo) e motobomba (sem consumo): Não especificado pela Impugnante. Informa o Fisco que são bombas em geral utilizadas na atividade de captação/bombeamento de água.

Observa-se que as atividades desempenhadas pelos equipamentos/veículos abastecidos pelo óleo diesel, classificadas pela própria Impugnante como “não operacionais”, sejam próprios ou de terceiros, são atividades de manutenção, transporte de equipamentos, umidificação de vias, transporte de pessoal, ou seja, claramente alheias ao processo produtivo (beneficiamento de minério de ferro) da Impugnante. Além de utilizados para abastecimento de equipamentos/veículos que atuam na mina (fora do estabelecimento autuado).

Como exposto nas Consultas de Contribuinte retro citadas, “como produto intermediário entende-se aquele que é consumido ou integre o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do mesmo art. 66, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/1986”.

Assim, para que o combustível enseje direito ao aproveitamento de crédito do imposto é necessário que o seu consumo ocorra na geração de força motriz empregada diretamente no processo de produção. Desta forma, o óleo diesel utilizado em máquinas e veículos em todas essas etapas da extração mineral é considerado como consumido na produção de força motriz empregada diretamente na linha principal, resultando no direito ao aproveitamento do crédito de ICMS. O que não é o caso da Autuada, que não realiza em seu próprio estabelecimento, atividade de extração mineral como restou demonstrado pelo Fisco.

De acordo com o Fisco, no tocante às aquisições de óleo diesel consumido nos equipamentos/veículos classificados pela Impugnante como “operacionais de terceiros”, estas também não admitem o crédito ao imposto visto que os veículos não são operados pelo próprio Sujeito Passivo, como requer a legislação, estando-se diante de uma atividade de prestação de serviços entre o contratado e a Impugnante, portanto, fora do campo de incidência do ICMS.

Dessa forma foram enquadrados como consumidores “operacionais de terceiros” os itens: caminhão traçado (caminhão com 2 eixos traseiros com tração), carregadeira, escavadeira, motoniveladora, pá-carregadeira, patrol, retroescavadeira, rompedor, sonda, trator de esteira e trator de pneu.

Nesse ponto, destaque-se o inciso VII do art. 222 do RICMS/02, que dispõe que, para fins de aplicação da legislação do imposto, considera-se veículo próprio do contribuinte, além daquele registrado em seu nome, apenas os veículos de terceiros em sua posse legal que sejam operados pelo próprio contribuinte:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

VII - veículo próprio é aquele registrado em nome do contribuinte **ou aquele por ele operado em regime formal de locação, comodato ou qualquer outra forma de cessão, onerosa ou não;** (grifou-se).

Registre-se que não foi alegado ou demonstrado pela Impugnante que os veículos/equipamentos de terceiros foram por ela operados.

Assim sendo, resta claro que tanto os equipamentos/veículos classificados como “não operacionais” e “operacionais de terceiros”, independentemente de serem utilizados dentro ou fora do estabelecimento do Sujeito Passivo não fazem jus ao crédito do ICMS relativo às aquisições de óleo diesel neles consumidos.

Resta, portanto, a discussão quanto aos equipamentos/veículos consumidores de óleo diesel classificados pela Impugnante como “operacionais próprios”. São assim descritos na planilha “Destinação do óleo diesel”:

- Caminhão centopeia (*Caminhão off road Mercedes Benz Actros 4844*): Transporte de minério;
- Caminhão toco (veículo de menor porte): Diversas áreas. Transporte de minério;

- Trator de esteiras: Mina. Terraplenagem e limpeza de vias e plataformas;
- Patrol: Mina. Terraplenagem e limpeza de vias e plataformas;
- Carregadeira: Mina. Carregamento dos caminhões com minério, dosagem de minério, escavação de minério, alimentação da planta de beneficiamento e empilhamento de minério;
- Pá-carregadeira (sem consumo): Não especificado pela Impugnante. Entretanto, exerce o mesmo papel da carregadeira;
- Retroescavadeira: Mina e beneficiamento. Alimentação planta de beneficiamento, escavação na mina, drenagem e retaludamento, retirada de acúmulo de minério, recuperação de produto e escavação de valas;
- Escavadeira: Mina. Alimentação de planta de beneficiamento, recuperação de baias e diques, carregamento de minério, retirada de acúmulo de minério de minério, dosagem de minério e escavação de valas;
- Trator de pneu: Mina. Terraplenagem, abertura de acessos, carregamento de minério e limpeza de vias e plataformas;
- Caminhão traçado (*caminhão com 2 eixos traseiros com tração*): Transporte de minério e,
- Unidade de peneiramento de minério (sem consumo): Não especificado pela Impugnante.

Como bem observado pelo Fisco, os equipamentos/veículos acima relacionados estão relacionados à atividade de extração, atividade essa realizada em mina localizada em outro estabelecimento de mesma titularidade, transporte do minério extraído até o estabelecimento da Impugnante e o carregamento/despacho para comercialização do produto final. Exceto o caminhão toco que é utilizado em diversas áreas, mas também no transporte de minério.

Entende o Fisco que a Impugnante é estabelecimento beneficiador de minério de ferro recebido de outro estabelecimento de mesma titularidade, sem exercer a extração em seu próprio estabelecimento, portanto, todos os consumidores de diesel utilizados na atividade de extração foram empregados em outro estabelecimento, que não o do Sujeito Passivo, para os quais não se admite o aproveitamento do crédito do imposto.

Observa-se que a maioria dos veículos/equipamentos tem como área de atuação a mina: trator de esteiras, patrol, carregadeira, retroescavadeira, escavadeira, trator e pneu.

No tocante à “retroescavadeira”, cuja “área de atuação” informada foi “mina e beneficiamento”, cabe esclarecer que a atividade de mineração ocorre em outro estabelecimento do mesmo titular, sendo que no estabelecimento autuado ocorre o beneficiamento do minério de ferro. Entretanto, a retroescavadeira não pode ser utilizada na atividade de “beneficiamento do minério” propriamente dita, visto que,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como exposto pelo Fisco, as atividades de beneficiamento do minério de ferro são realizadas, em regra, por intermédio de equipamentos elétricos.

Destaque-se que em relação à unidade de “peneiramento de minério” não foi informado consumo de óleo diesel.

Por sua vez, os veículos utilizados no transporte do minério de ferro (centopeia, traçado) operam na transferência do minério ROM extraído de estabelecimento/mina de mesma titularidade até o estabelecimento beneficiador da Impugnante e, portanto, não se admite o aproveitamento do crédito do imposto, nos termos da IN SLT 01/01.

Como exposto anteriormente, a IN SLT 01/01, que trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS, pelas empresas mineradoras, definiu como processo produtivo de empresa mineradora aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção do estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Entretanto, todo o processo produtivo deve ocorrer dentro de um mesmo estabelecimento do contribuinte, o que não é o caso da Autuada.

Portanto, o óleo diesel consumido em veículos e equipamentos em atividades realizadas em outro estabelecimento do Sujeito Passivo não faz jus ao crédito do imposto.

Reforça esse entendimento o princípio da autonomia dos estabelecimentos, exposto na Lei nº 6.763/75:

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

§ 1º Equipara-se ainda, a estabelecimento autônomo:

(...)

d) cada um dos estabelecimentos do mesmo titular.

Nesse sentido, recente decisão deste Conselho de Contribuintes, em lançamento similar à presente autuação:

ACÓRDÃO: 22.392/20/2ª RITO: SUMÁRIO

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DO RICMS/02. REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO. INFRAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO II DO ART. 56 DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DO CITADO DIPLOMA LEGAL. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

DECISÃO

(...)

DO MÉRITO

CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, NO PERÍODO DE 01/01/18 A 30/09/18, EM DECORRÊNCIA DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DAS ENTRADAS DE ÓLEO DIESEL, CONSUMIDO EM CAMINHÕES QUE EFETUARAM O TRANSPORTE DE MADEIRA ATÉ O DESTINATÁRIO, BEM COMO EM EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS CONTRATADOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA.

(...)

NESSE DIAPASÃO, O PROCESSO PRODUTIVO DESENVOLVIDO NO ESTABELECIMENTO AUTUADO CONSISTE NA EXTRAÇÃO/PRODUÇÃO DA MADEIRA, MEDIANTE O CORTE, (DESGALHAMENTO/DESCASQUE), CORTE EM TORAS E EMPILHAMENTO/ESTOCAGEM NO LOCAL, OU SEJA, NA FLORESTA.

APÓS ESSE PROCESSO, A MADEIRA É TRANSPORTADA, EM OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, PARA A FÁBRICA DE CELULOSE DO GRUPO, LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE ARACRUZ, ESTADO DO ESPÍRITO SANTO/ES.

O PRESENTE TRABALHO, LEVA EM CONSIDERAÇÃO A AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS E O FATO DO ESTABELECIMENTO IMPUGNANTE POSSUIR ATIVIDADE, CNPJ E INSCRIÇÃO ESTADUAL DISTINTOS DOS DEMAIS ESTABELECIMENTOS PERTENCENTES AO GRUPO (...).

SITUAÇÃO EM QUE O ÓLEO DIESEL É CONSUMIDO EM CAVALOS MECÂNICOS UTILIZADOS PARA O TRANSPORTE DA MADEIRA DO CAMPO/FLORESTA ATÉ OUTRO ESTABELECIMENTO DO GRUPO, A FÁBRICA DE CELULOSE DA EMPRESA, EM ARACRUZ/ES.

O PROCESSO PRODUTIVO DA AUTUADA, RETRO DESCRITO, SE DÁ EM FUNÇÃO DO SEU PRODUTO FINAL, A MADEIRA, DE FORMA QUE TUDO O QUE NELE SE AGREGOU É CONSUMIDO NO CURSO DO RESPECTIVO PROCESSO. ENQUADRA-SE COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, GERANDO, PORTANTO, DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO.

DESSA FORMA, O DIREITO AO CRÉDITO REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL SOMENTE É ADMITIDO SE ELE FOR CONSUMIDO NO CURSO DO PROCESSO PRODUTIVO, COMO FORÇA PROPULSORA OU MOTRIZ DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS

OU VEÍCULOS, OU SEJA, NA FASE COMPREENDIDA ENTRE O CORTE E O EMPILHAMENTO/ESTOCAGEM DA MADEIRA.

NESSE DIAPASÃO, O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NOS CAVALOS MECÂNICOS PARA TRANSPORTE DA MADEIRA ATÉ A FÁBRICA, EM ARACRUZ/ES, NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO, UMA VEZ QUE CONSUMIDO EM ATIVIDADE REALIZADA APÓS A ÚLTIMA FASE DO PROCESSO PRODUTIVO DO ESTABELECIMENTO (EMPILHAMENTO/ESTOCAGEM INTERNA DA MADEIRA).

DIANTE DISSO, CORRETO O PROCEDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO AO PROMOVER A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVA AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NOS CAVALOS MECÂNICOS PARA TRANSPORTE DA MADEIRA, POSTERIOR AO PROCESSO PRODUTIVO DO ESTABELECIMENTO AUTUADO.

(...) DESTACOU-SE.

Diante de todo o exposto, não merece reparo o trabalho fiscal. Corretas as exigências de ICMS.

Noutra vertente, a Impugnante requer o cancelamento da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, ao argumento de que sua aplicação seria restrita à hipótese disposta no inciso III do art. 53 da citada lei, qual seja, a inadimplência – ausência de pagamento de imposto. E que como o presente Auto de Infração foi lavrado sob a premissa de aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de insumo utilizado fora do seu processo produtivo, *“há nítido erro de direito na aplicação da multa isolada”*. Isso porque, deveria ter sido observado o disposto no inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75 que prevê que *“as multas serão calculadas tomando-se como base o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência”*.

No entanto, analisando-se a legislação que rege a matéria, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Dispõe o art. 53 da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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;

(...)

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o art. 195 do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica, em todo e qualquer procedimento fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com essa alteração, o caput do referido dispositivo legal estabeleceu expressamente que, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS, os valores indevidamente apropriados serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, da multa relativa ao aproveitamento indevido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

RICMS/02 Vigência a partir de 01/02/15

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

(Grifou-se).

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

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

(...)

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização agiu corretamente estornando os créditos de ICMS ilegítimos, mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, conforme determina o art. 195 do RICMS/02.

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."

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento indevido de crédito de ICMS), em conformidade com o disposto no inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75, acima transcrito. Veja-se:

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, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE -

PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

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

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

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas violam os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, revelando-se confiscatórias, conveniente destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, que determina os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º

DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 09/02/22, deferiu a juntada de documento protocolado no CCMG, em 17/11/21 pelo Contribuinte e determinou a abertura de vista à Fiscalização, que se manifestou sobre o conteúdo dos documentos juntados.

Trata-se do denominado “Laudo Técnico de Consumo médio mensal de combustíveis – período: 2017”, juntado às fls. 289/309 dos autos.

Insta esclarecer que o laudo técnico tem como objeto “*determinar o consumo médio mensal de combustível utilizado como força motriz de máquinas e equipamentos que participam do processo produtivo da unidade Casa da Pedra da empresa CSN Mineração*”.

O referido estabelecimento é inscrito nesse Estado IE 001.043.586-0062 – CSN Mineração S/A, cujo processo produtivo consiste na extração e beneficiamento do minério de ferro (minério de ferro granulado e Sinter feed), conforme exposto no referido laudo (fls. 294).

Conforme informado pelo Fisco o estabelecimento autuado é uma empresa controlada da Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), que realiza o beneficiamento do minério de ferro (ROM) extraído na mina de Fernandinho, localizada em Itabirito/MG, ou de terceiros, e não se dedica à extração mineral.

De pronto, a atividade da empresa ora Autuada sequer é a mesma da empresa a que se refere o laudo, de modo, que o processo produtivo não pode ser equiparado para que possam ser aproveitadas as conclusões daquele laudo, ainda que por amostragem, acerca do índice de aproveitamento de crédito do óleo diesel, como pretende a Impugnante.

Ademais, cabe lembrar que os créditos de ICMS estornados na presente autuação se referem à aquisição de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos próprios, de terceiros e de outro estabelecimento do mesmo titular, utilizados em atividades exercidas fora do estabelecimento do Sujeito Passivo, nas atividades de extração de minério de ferro e seu transporte, em estado bruto, até o estabelecido autuado, e em outras atividades como abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas, dentre outros, referente ao exercício de 2014.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos presentes autos, o óleo diesel utilizado nas máquinas e equipamentos, conforme informações trazidas pelo Contribuinte, em atendimento à intimação fiscal, foram aplicados em atividades “operacionais” e “não operacionais”, em veículos próprios e de terceiros.

Como já exposto no parecer desta Assessoria (fls. 243/279), os consumidores classificados como “**não operacionais**” e suas respectivas áreas de atuação/atividade são:

- Caminhão pipa: Umidificação de vias e abastecimento da perfuratriz na mina;
- Caminhão comboio: Mina. Abastecimento de equipamentos e veículos;
- Caminhão munck. Diversas áreas. Apoio manutenção;
- Caminhão carroceria: Diversas áreas. Coleta seletiva e supressão de vegetação em Fernandinho;
- Caminhão prancha: Diversas áreas. Transporte de equipamentos;
- Caminhão guindaste: Diversas áreas. Apoio manutenção;
- Caminhonete: Diversas áreas. Transporte de pessoal;
- Bomba: Diversas áreas. Barragem;
- Torre de iluminação: Diversas áreas. Apoio manutenção;
- Gerador: Diversas áreas. Apoio manutenção;
- Ônibus: Diversas áreas. Transporte de pessoal;
- Van: Diversas áreas. Transporte de Pessoal;
- Rolo compactador: Diversas áreas. Compactação de estrutura de barragem;
- Bombona (sem consumo) e motobomba (sem consumo): Não especificado pela Impugnante. Informa o Fisco que são bombas em geral utilizadas na atividade de captação/bombeamento de água.

Observa-se que as atividades desempenhadas pelos equipamentos/veículos abastecidos pelo óleo diesel, classificadas pela própria Impugnante como “não operacionais”, sejam próprios ou de terceiros, são atividades de manutenção, transporte de equipamentos, umidificação de vias, transporte de pessoal, ou seja, claramente alheias ao processo produtivo (beneficiamento de minério de ferro) da Impugnante. Além de utilizados para abastecimento de equipamentos/veículos que atuam na mina (fora do estabelecimento autuado).

Assim, para que o combustível enseje direito ao aproveitamento de crédito do imposto é necessário que o seu consumo ocorra na geração de força motriz empregada diretamente no processo de produção. Desta forma, o óleo diesel utilizado em máquinas e veículos em todas essas etapas da extração mineral é considerado como consumido na produção de força motriz empregada diretamente na linha principal, resultando no direito ao aproveitamento do crédito de ICMS. O que não é o caso da

Autuada, que não realiza em seu próprio estabelecimento, atividade de extração mineral como restou demonstrado pelo Fisco.

Portanto, em relação a tais equipamentos, o laudo ora apresentado não tem qualquer aplicação, visto que, como a própria Impugnante descreveu, nesses autos, são equipamentos utilizados em atividades “não operacionais”.

No tocante às aquisições de óleo diesel consumido nos equipamentos/veículos classificados pela Impugnante como “operacionais de terceiros”, estas também não admitem o crédito ao imposto visto que os veículos não são operados pelo próprio Sujeito Passivo, como requer a legislação, estando-se diante de uma atividade de prestação de serviços entre o contratado e a Impugnante, portanto, fora do campo de incidência do ICMS.

Foram enquadrados como consumidores “operacionais de terceiros” os itens: caminhão traçado (caminhão com 2 eixos traseiros com tração), carregadeira, escavadeira, motoniveladora, pá-carregadeira, patrol, retroescavadeira, rompedor, sonda, trator de esteira e trator de pneu.

Para esses equipamentos, também não tem aplicação as informações do laudo técnico, visto que os equipamentos classificados pelo contribuinte como “operacionais de terceiros”, em razão de não serem operados pelo próprio sujeito passivo, não fazem jus ao crédito do imposto oriundo das aquisições de óleo diesel neles consumidos.

Assim sendo, resta claro que tanto os equipamentos/veículos classificados como “não operacionais” e “operacionais de terceiros”, independentemente de serem utilizados dentro ou fora do estabelecimento do Sujeito Passivo não fazem jus ao crédito do ICMS relativo às aquisições de óleo diesel neles consumidos.

Resta, portanto, a discussão quanto aos equipamentos/veículos consumidores de óleo diesel classificados pela Impugnante como “operacionais próprios”, assim descritos na planilha “Destinação do óleo diesel”, anexa aos presentes autos:

- Caminhão centopeia (*Caminhão off road Mercedes Benz Actros 4844*): **Transporte de minério;**
- Caminhão toco (veículo de menor porte): Diversas áreas. **Transporte de minério;**
- Trator de esteiras: **Mina.** Terraplenagem e limpeza de vias e plataformas;
- Patrol: **Mina.** Terraplenagem e limpeza de vias e plataformas;
- Carregadeira: **Mina.** Carregamento dos caminhões com minério, dosagem de minério, escavação de minério, alimentação da planta de beneficiamento e empilhamento de minério;
- Pá-carregadeira (**sem consumo**): Não especificado pela Impugnante. Entretanto, exerce o mesmo papel da carregadeira;

- Retroescavadeira: **Mina e beneficiamento**. Alimentação planta de beneficiamento, escavação na mina, drenagem e retaludamento, retirada de acúmulo de minério, recuperação de produto e escavação de valas;
- Escavadeira: **Mina**. Alimentação de planta de beneficiamento, recuperação de baias e diques, carregamento de minério, retirada de acúmulo de minério de minério, dosagem de minério e escavação de valas;
- Trator de pneu: **Mina**. Terraplenagem, abertura de acessos, carregamento de minério e limpeza de vias e plataformas;
- Caminhão traçado (*caminhão com 2 eixos traseiros com tração*): **Transporte de minério e**,
- Unidade de peneiramento de minério (**sem consumo**): Não especificado pela Impugnante.

De pronto, não se aplicam aos presentes autos, quaisquer conclusões do laudo técnico, ora juntado, acerca dos equipamentos utilizados na mina, pois, como já exposto, são utilizados fora do estabelecimento autuado, o qual se não se dedica à extração mineral.

De igual modo, os equipamentos/veículos utilizados no transporte do minério extraído até o estabelecimento da Impugnante e no carregamento/despacho para comercialização do produto final.

Quanto à retroescavadeira, transcreve-se por oportuno, as informações já expostas no parecer da Assessoria:

No tocante à “retroescavadeira”, cuja “área de atuação” informada foi “**mina e beneficiamento**”, cabe esclarecer que a atividade de mineração ocorre em outro estabelecimento do mesmo titular, sendo que no estabelecimento autuado ocorre o beneficiamento do minério de ferro. Entretanto, a retroescavadeira não pode ser utilizada na atividade de “beneficiamento do minério” propriamente dita, visto que, como exposto pelo Fisco, as atividades de beneficiamento do minério de ferro são realizadas, em regra, por intermédio de equipamentos elétricos.

Cabe destacar que os equipamentos/veículos analisados no laudo técnico, em sua maioria, são utilizados em atividades de extração do minério (rompimento de rochas) e transporte do minério, em razão do processo produtivo daquele estabelecimento (CSN Mineração). O que não se aplica ao caso ora discutido, uma vez que o estabelecimento ora autuado não exerce atividade de extração, bem como o transporte do minério ocorre de um estabelecimento para outro (de mesma titularidade).

Diante do exposto, constata-se que o denominado “laudo técnico” apresentado pela Defesa, não tem aplicação para a discussão do presente Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, a respeito do resultado do já citado despacho interlocutório, a Impugnante, regularmente intimada, não se manifestou, nada tendo sido acrescentado à discussão, oportunidade em que a Assessoria do CCMG ratificou o seu entendimento anterior.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª 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 o Dr. Erick de Paula Carmo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 17 de maio de 2023.

Wertson Brasil de Souza
Relator

André Barros de Moura
Presidente

P