

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.082/18/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000774437-71
Impugnação: 40.010144365-58
Impugnante: Mineração Belocal Ltda.
IE: 042300779.02-23
Proc. S. Passivo: Aloísio Augusto Mazeu Martins/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ÓLEO DIESEL. Acusação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativos a óleo diesel consumido em linha marginal à de produção ou em veículos e equipamentos de propriedade de terceiros, sem comprovação de sua locação formal. Canceladas as exigências vinculadas ao equipamento Escavadeira EH323, por ser de propriedade do estabelecimento autuado, utilizado na linha central de produção mineral, e aquelas vinculadas aos equipamentos para os quais a locação foi comprovada nos autos. Corretas as exigências remanescentes, constituídas pelo ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, relativos a óleo diesel consumido em linhas marginais à de produção (fora do processo produtivo minerário) ou em veículos e equipamentos de propriedade de terceiros, sem comprovação de sua locação formal.

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

Em 2016 o contribuinte informou à SEF-MG o creditamento extemporâneo de ICMS, por constatar que entre 2012 e 2015 teria feito indevidamente o estorno de créditos nas situações que descreveu.

Recebido o expediente a Fiscalização analisou a escrita e documentação fiscal do contribuinte e emitiu parecer concluindo por haver créditos devidos e outros indevidos, conforme segue:

- 1) vinculados a operações com Energia Elétrica na Câmara de Compensação;
- 2) vinculados a aquisições com posterior saídas isentas;

3) vinculados a óleo diesel.

Cientificado da análise e parecer o contribuinte protocolou Termo de Autodenúncia, após o que permaneceu divergência em relação aos créditos vinculados a óleo diesel, motivando o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em análise.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 201/217, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 450/462.

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de fls. 470/471 acompanhado do Anexo I de fls. 472/474, que gera as seguintes ocorrências: (i) manifestação da Impugnante – fls. 482/484; (ii) juntada aos autos, pela Impugnante, da mídia eletrônica acostada à fl. 485 e (iii) réplica fiscal de fls. 487.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 489/511, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para que sejam excluídas as exigências vinculadas aos bens citados nesse sentido às fls. 509/510 do parecer da Assessoria.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

DECISÃO

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG foram em sua maior parte os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações necessárias.

1. Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração:

A Impugnante argui a nulidade do lançamento, afirmando que o Auto de Infração aponta fatos totalmente desconexos com a exigência fiscal, acusando-a de ter promovido apropriação indevida de créditos de ICMS na aquisição de óleo diesel consumido em máquinas e equipamentos utilizados em linha marginal à de produção.

Informa que “já havia formalizado Termo de Autodenúncia desses valores, não encontrando a acusação fiscal respaldo fático e jurídico para as infundadas afirmações”.

Salienta que, diante disso, “se encontra em situação que a obriga a se defender de afirmações desconhecidas e/ou equivocadas, em evidente cerceamento de defesa, uma vez que resta patente a obscuridade da acusação fiscal, que sequer se deu ao trabalho de especificar as razões que culminaram na exigência do crédito tributário combatido”.

Destaca que, “a rigor, foram lavrados três Autos de Infração com Relatórios Fiscais idênticos (PTA’s nº 01.000768994-52, 01.000772799-20 e 01.000774437-71), em face de três estabelecimentos distintos” de sus titularidade.

Enfatiza que, “em todos os três Autos de Infração a irregularidade apontada no Relatório Fiscal foi de que a Impugnante promoveu aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes ao óleo diesel consumido em (i) equipamentos utilizados em linha marginal ou (ii) equipamentos de terceiros não formalmente locados”.

A seu ver, “ao utilizar a expressão ‘ou’, a acusação fiscal abriu mão de afirmar a situação concreta que justificou a lavratura do auto de infração. Até o presente momento, a Impugnante não conseguiu identificar as razões pelas quais o Fisco afirma que houve o creditamento indevido de óleo diesel utilizado em equipamentos utilizados em linha marginal, porque realmente acredita que todos esses valores foram objeto de denúncia espontânea”.

Salienta que dúvidas ainda persistem e indaga: “há alguma exigência fiscal no presente Auto de Infração decorrente da irregularidade apontada pelo Fisco por creditamento indevido de ICMS sobre o óleo diesel consumido pelos equipamentos utilizados em linha marginal? Caso de fato não haja essa situação no presente auto de infração, por qual motivo foi apontada essa irregularidade no Relatório Fiscal?”

Acrescenta que o Fisco “refez toda a apuração dos créditos de ICMS em relação a ‘bens que consomem óleo diesel’ e procedeu a glosa com base em alegação inespecífica, sem apontar claramente a fundamentação para a inadmissão do creditamento”.

Aduz que “a ‘Planilha – Consolidado do Crédito Tributário Total’ do Auto de Infração traz o demonstrativo dos valores de ICMS, multa de revalidação e multa isolada a recolher, apontando que as infringências seriam indicadas pelos itens 3.1, 3.2 e 3.3”.

Ressalta, contudo, que “em lugar algum da acusação fiscal consta legenda para identificar a que se referem as irregularidades assim segregadas. A despeito disso, apontou-se que todo o crédito tributário exigido se refere ao item de irregularidade 3.1, conforme quadro constante da planilha em comento”.

Sustenta, dessa forma, que o Fisco “deixou de cumprir seu dever de fundamentar adequadamente o lançamento fiscal, não sabendo a Impugnante sequer ao que se refere a irregularidade 3.1 a ela imputada” e que o presente lançamento “se revela lacônico e inespecífico, sendo inviável deduzir, com base nas informações consignadas, os fundamentos e os motivos que suportam a pretensão fiscal”, contrariando o disposto no art. 89, inciso IV do RPTA (Decreto nº 44.747/08).

Conclui, nesses termos, que o presente lançamento deve ser considerado nulo, por não conter a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, o presente lançamento não possui qualquer vício que possa acarretar a sua nulidade. Inexiste, também, qualquer hipótese de cerceamento de defesa, como suscitado pela Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, como bem destaca a própria Impugnante, o Fisco apenas refez, com base em informações contidas em planilhas elaboradas pela empresa (fls. 40/52), vinculadas à sua autodenúncia, toda a apuração dos créditos de ICMS relativos ao óleo diesel consumido em veículos, máquinas e equipamentos utilizados nas diversas áreas do estabelecimento autuado, para fins de análise da legitimidade dos créditos apropriados e conferência dos valores denunciados como indevidamente creditados.

Analisando-se a planilha de fls. 40/52 e tomando como exemplo o mês de janeiro de 2013, verifica-se que a Impugnante utilizou as rubricas e a metodologia a seguir indicadas para fins de apuração do ICMS que seria por ela estornado (fls. 40/41):

RUBRICAS UTILIZADAS PELA IMPUGNANTE	PERÍODO	CONSUMO ÓLEO DIESEL (LITROS)	CONSUMO ÓLEO DIESEL (%)	CRÉDITO TOTAL - REGISTRO DE ENTRADAS	CRÉDITO PROPORCIONAL	CRÉDITOS ESTORNADOS PELA IMPUGNANTE
EQUIPAMENTOS PRÓPRIOS - PRODUÇÃO	jan-13	99.064	72,5425%	44.739,75	32.455,32	0,00
EQUIPAMENTOS PRÓPRIOS - NÃO PRODUTIVOS	jan-13	4.095	2,9987%		1.341,60	1.341,60
EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS - POSSUEM CONTRATO - PRODUÇÃO	jan-13	30.513	22,3440%		9.996,66	0,00
EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS - NÃO PRODUTIVOS OU SEM CONTRATO	jan-13	2.888	2,1148%		946,17	946,17
		136.560	100,0000%		44.739,75	2.287,77

Vê-se, pois, que a própria Impugnante, quando utiliza as rubricas “Equipamentos Próprios – Não Produtivos” e “Equipamentos de Terceiros – Não Produtivos ou sem Contrato”, reconhece que havia apropriado créditos indevidos de ICMS relativos a óleo diesel consumido em máquinas e equipamentos utilizados em linha marginal à de produção, pois o termo “não produtivo” equivale a dizer que o bem não é utilizado na linha central de produção ou, em outras palavras, que é utilizado em linha marginal à de produção.

O termo “*equipamento de terceiro não formalmente locado*” utilizado pelo Fisco no relatório do Auto de Infração refere-se à rubrica “Equipamentos de Terceiros – Possuem Contrato – Produção”, para os quais a Impugnante não apresentou o respectivo contrato de locação ou o contrato apresentado não foi considerado hábil para tal comprovação, pelos motivos expostos na planilha 7 (fls. 36/38), o que acarretou a glosa, pelo Fisco, dos créditos vinculados à referida rubrica.

Assim, ao contrário da afirmação da Impugnante, o relatório do Auto de Infração, ao fazer menção a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a óleo diesel consumido em bens utilizados em linha marginal à de produção ou de propriedade de terceiros, não formalmente locados, está em perfeita sintonia com a infração constatada, devendo-se destacar que todos os valores denunciados pela Impugnante (ou por ela estornados na época própria, mediante lançamentos em seu livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), como ocorreu nos PTAs n°s 01.000768994-52 e 01.000772799-20) foram devidamente abatidos do montante estornado pelo Fisco, conforme demonstrado na planilha acostada às fls. 16/17.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que, no refazimento dos cálculos, o Fisco seguiu a mesma metodologia utilizada pela Impugnante, adotando, no entanto, apenas três rubricas, a saber (fls. 18/27):

a) “Consumo da Linha de Produção – Gera Crédito”:

Contempla todos os bens vinculados à rubrica “Equipamentos Próprios – Produção” da Impugnante. Os créditos foram integralmente mantidos pelo Fisco.

b) “Consumo não Gera Crédito – Linha Marginal ou sem Contrato”:

Contempla todos os bens vinculados às rubricas “Equipamentos Próprios – Não Produtivos” e “Equipamentos de Terceiros – Não Produtivos ou sem Contrato”. Créditos integralmente glosados pelo Fisco.

Observe-se que a própria Impugnante utiliza a conjunção “ou” em sua rubrica, sem qualquer prejuízo ao entendimento quanto aos bens que abarca, quais sejam, equipamentos de terceiros não utilizados na linha central de produção ou sem contratos de locação.

c) “Consumo não Gera Crédito – Não Atende à Legislação”:

Contempla todos os bens vinculados à rubrica “Equipamentos de Terceiros – Possuem Contrato – Produção”, sem comprovação da locação formal. Créditos integralmente glosados pela Fiscalização.

Tomando também como exemplo o mês de janeiro de 2013, observa-se que, em síntese, o Fisco recalculou o valor adicional a ser estornado da seguinte forma:

RUBRICAS UTILIZADAS PELO FISCO	PERÍODO	CONSUMO ÓLEO DIESEL (LITROS)	CONSUMO ÓLEO DIESEL (%)	CRÉDITO TOTAL - REGISTRO DE ENTRADAS	CRÉDITO PROPORCIONAL	CRÉDITOS ESTORNADOS PELO FISCO
CONSUMO NA LINHA DE PRODUÇÃO – GERA CRÉDITO	jan-13	99.064	72,5425%	44.739,75	32.455,32	0,00
CONSUMO NÃO GERA CRÉDITO – LINHA MARGINAL OU SEM CONTRATO	jan-13	6.983	5,1135%		2.287,77	2.287,77
CONSUMO NÃO GERA CRÉDITO – NÃO ATENDE À LEGISLAÇÃO	jan-13	30.513	22,3440%		9.996,66	9.996,66
		136.560	100,0000%		44.739,75	12.284,43
DEDUÇÃO VALOR ESTORNADO AUTODENÚNCIA:						-2.287,77
VALOR EFETIVAMENTE ESTORNADO PELO FISCO:						9.996,66

Embora se confunda com o mérito propriamente dito, há que se destacar, desde já, que no ano de 2013, assim como ocorreu com o mês de janeiro, em todos os demais meses o valor efetivamente glosado pelo Fisco, após dedução dos valores relativos à autodenúncia, se restringiu aos bens vinculados à rubrica “Consumo não Gera Crédito – Não Atende à Legislação”, que se refere aos bens de terceiros, para os quais a Impugnante ou não apresentou o respectivo contrato de locação ou o contrato apresentado não foi considerado hábil para esta comprovação, pelos motivos expostos na planilha 7 (fls. 36/38), conforme abaixo demonstrado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RUBRICA E DADOS	EXERCÍCIO	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN
TOTAL CONSUMO NÃO GERA CRÉDITO- NÃO ATENDE A LEGISLAÇÃO (LITROS)	2013	30.513	35.131	41.807	23.425	9.435	9.751
TOTAL GERAL CONSUMO ÓLEO DIESEL (LITROS) - 2013		136.560	131.539	152.072	161.733	139.141	124.204
PERCENTUAL DE CONSUMO		22,344%	26,708%	27,492%	14,484%	6,781%	7,851%
VALOR ICMS ENTRADA ÓLEO DIESEL		44.739,75	43.199,63	56.097,48	57.425,85	43.650,00	50.611,31
VALOR ESTORNO PROPORCIONAL		9.996,66	11.537,61	15.422,09	8.317,42	2.959,86	3.973,39
VALOR EXIGIDO PELO FISCO		9.996,66	11.537,61	15.422,09	8.317,41	2.959,86	3.973,39

RUBRICA E DADOS	EXERCÍCIO	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
TOTAL CONSUMO NÃO GERA CRÉDITO- NÃO ATENDE A LEGISLAÇÃO (LITROS)	2013	17.813	12.947	7.969	7.950	9.754	20.839
TOTAL GERAL CONSUMO ÓLEO DIESEL (LITROS) - 2013		126.710	119.780	125.936	127.883	115.454	116.969
PERCENTUAL DE CONSUMO		14,058%	10,809%	6,328%	6,217%	8,448%	17,816%
VALOR ICMS ENTRADA ÓLEO DIESEL		40.149,49	47.141,19	40.156,41	47.518,95	42.326,51	35.522,84
VALOR ESTORNO PROPORCIONAL		5.644,25	5.095,48	2.541,02	2.954,07	3.575,91	6.328,69
VALOR EXIGIDO PELO FISCO		5.644,25	5.095,48	2.541,03	2.954,07	3.575,91	6.328,69

Com relação aos exercícios de 2014 e 2015, desconsiderando-se a glosa inerente à “Escavadeira EH323”, lançada indevidamente pelo Fisco na rubrica “Consumo Não Gera Crédito – Linha Marginal ou sem Contrato”, quando o correto seria “Consumo na Linha de Produção – Gera Crédito”, os créditos glosados também ficam restritos à rubrica “Consumo não Gera Crédito – Não Atende à Legislação” (bens de terceiros, sem comprovação da locação formal), conforme indicado nos quadros abaixo:

RUBRICA E DADOS	EXERCÍCIO	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN
TOTAL CONSUMO NÃO GERA CRÉDITO- NÃO ATENDE A LEGISLAÇÃO (LITROS)	2014	6.884	5.728	6.767	7.085	7.457	6.926
TOTAL GERAL CONSUMO ÓLEO DIESEL (LITROS) - 2014		119.919	112.949	128.504	129.595	123.923	109.692
PERCENTUAL DE CONSUMO		5,741%	5,071%	5,266%	5,467%	6,017%	6,314%
VALOR ICMS ENTRADA ÓLEO DIESEL		43.999,27	45.427,71	49.682,55	55.465,59	45.905,14	38.254,48
VALOR ESTORNO PROPORCIONAL		2.525,80	2.303,78	2.616,28	3.032,32	2.762,32	2.415,40
VALOR EXIGIDO PELO FISCO		2.525,79	2.738,16	3.570,08	4.291,90	3.965,11	3.341,32
VALOR ESTORNO PROPORCIONAL ESCAVADEIRA EH323		0,00	434,37	953,80	1.259,58	1.202,80	925,92
VALOR RETIFICADO - EXCLUSÃO ESCAVADEIRA EH323		2.525,79	2.303,79	2.616,28	3.032,32	2.762,32	2.415,40

RUBRICA E DADOS	EXERCÍCIO	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
TOTAL CONSUMO NÃO GERA CRÉDITO- NÃO ATENDE A LEGISLAÇÃO (LITROS)	2014	17.486	14.779	12.531	12.614	12.007	13.015
TOTAL GERAL CONSUMO ÓLEO DIESEL (LITROS) - 2014		111.831	116.986	114.116	116.201	100.789	112.403
PERCENTUAL DE CONSUMO		15,636%	12,633%	10,981%	10,855%	11,913%	11,579%
VALOR ICMS ENTRADA ÓLEO DIESEL		41.069,21	47.730,13	49.714,71	45.904,62	47.309,35	41.986,35
VALOR ESTORNO PROPORCIONAL		6.421,62	6.029,81	5.459,14	4.983,10	5.635,97	4.861,55
VALOR EXIGIDO PELO FISCO		8.293,83	7.561,85	7.427,41	6.318,35	7.215,47	5.889,14
VALOR ESTORNO PROPORCIONAL ESCAVADEIRA EH323		1.872,21	1.532,03	1.968,27	1.335,25	1.579,50	1.027,59
VALOR RETIFICADO - EXCLUSÃO ESCAVADEIRA EH323		6.421,62	6.029,81	5.459,14	4.983,09	5.635,97	4.861,54

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RUBRICA E DADOS	EXERCÍCIO	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN
TOTAL CONSUMO NÃO GERA CRÉDITO- NÃO ATENDE A LEGISLAÇÃO (LITROS)	2015	13.981	12.464	12.169	11.560	11.004	13.491
TOTAL GERAL CONSUMO ÓLEO DIESEL (LITROS) - 2015		117.007	127.198	140.507	121.533	115.078	127.993
PERCENTUAL DE CONSUMO		11,949%	9,799%	8,661%	9,512%	9,562%	10,540%
VALOR ICMS ENTRADA ÓLEO DIESEL		43.289,68	53.204,44	55.658,11	55.894,80	47.295,60	58.044,60
VALOR ESTORNO PROPORCIONAL		5.172,62	5.213,45	4.820,43	5.316,61	4.522,50	6.118,14
VALOR EXIGIDO PELO FISCO		6.180,43	6.221,08	6.345,50	6.951,15	5.817,53	7.548,48
VALOR ESTORNO PROPORCIONAL ESCAVADEIRA EH323		1.007,81	1.007,64	1.525,08	1.634,54	1.295,02	1.430,33
VALOR RETIFICADO - EXCLUSÃO ESCAVADEIRA EH323		5.172,62	5.213,44	4.820,42	5.316,62	4.522,51	6.118,14

RUBRICA E DADOS	EXERCÍCIO	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
TOTAL CONSUMO NÃO GERA CRÉDITO- NÃO ATENDE A LEGISLAÇÃO (LITROS)	2015	13.336	12.847	12.908	12.288	13.643	11.601
TOTAL GERAL CONSUMO ÓLEO DIESEL (LITROS) - 2015		121.717	119.093	125.805	115.880	129.936	106.637
PERCENTUAL DE CONSUMO		10,957%	10,787%	10,260%	10,604%	10,500%	10,879%
VALOR ICMS ENTRADA ÓLEO DIESEL		51.595,20	45.313,28	58.306,98	52.628,18	53.806,58	54.267,20
VALOR ESTORNO PROPORCIONAL		5.653,06	4.888,11	5.982,48	5.580,73	5.649,57	5.903,71
VALOR EXIGIDO PELO FISCO		7.113,37	7.427,48	8.103,79	7.639,90	8.119,68	7.071,62
VALOR ESTORNO PROPORCIONAL ESCAVADEIRA EH323		1.460,32	2.539,37	2.121,31	2.059,17	2.470,11	1.167,92
VALOR RETIFICADO - EXCLUSÃO ESCAVADEIRA EH323		5.653,06	4.888,11	5.982,48	5.580,73	5.649,57	5.903,70

Assim, as respostas às indagações da Impugnante se “há alguma exigência fiscal no presente Auto de Infração decorrente da irregularidade apontada pelo Fisco por creditamento indevido de ICMS sobre o óleo diesel consumido pelos equipamentos utilizados em linha marginal? Caso de fato não haja essa situação no presente auto de infração, por qual motivo foi apontada essa irregularidade no Relatório Fiscal?”, são as seguintes:

- Exercício de 2013:

Após a dedução dos valores denunciados pela Impugnante, não há exigências vinculadas a óleo diesel consumido em equipamentos utilizados em linha marginal à de produção.

- Exercícios de 2014 e 2015:

Após a dedução dos valores denunciados pela Impugnante, desconsiderando-se a glosa inerente à “Escavadeira EH323”, lançada indevidamente pelo Fisco na rubrica “Consumo Não Gera Crédito – Linha Marginal ou sem Contrato”, quando o correto seria “Consumo na Linha de Produção – Gera Crédito”, também não restarão exigências vinculadas a óleo diesel consumido em equipamentos utilizados em linha marginal à de produção.

A acusação constou no relatório fiscal especialmente pelo fato de o feito fiscal ter se originado de conferência de denúncia espontânea, onde havia valores inerentes a aproveitamento indevido de créditos relativos ao óleo diesel consumido em equipamentos utilizados em linha marginal à de produção.

Como visto acima, a verificação se há ou não alguma exigência remanescente à irregularidade em questão, após a dedução dos valores denunciados, depende apenas de uma análise dos demonstrativos elaborados pelo Fisco, que são autoexplicativos e não podem ser dissociados do Auto de Infração.

Quanto à alegação da Impugnante no sentido de que “a ‘Planilha – Consolidado do Crédito Tributário Total’ do Auto de Infração traz o demonstrativo dos valores de ICMS, multa de revalidação e multa isolada a recolher, apontando que as infringências seriam indicadas pelos itens 3.1, 3.2 e 3.3”, não constando, em lugar algum da acusação fiscal legenda para identificar a que se referem as irregularidades assim segregadas, o Fisco esclareceu que cometeu um equívoco ao lançar a informação de que se tratava de “Infringências 3.1, 3.2 e 3.3”, quando, na verdade, a infração era uma única, qual seja, “Crédito - Aproveitamento Indevido – Óleo Diesel – Consumo – Equipamento utilizado em linha marginal ou de terceiro não formalmente locado”, que se encontra detalhadamente narrada no relatório do Auto de Infração, bem como no item “3.0” do Relatório Fiscal a ele anexado (fls. 10/13), com crédito tributário quantificado mediante utilização das planilhas acostadas às fls. 16/38.

Diante disso, a Assessoria do CC/MG, através do item 2 do interlocutório de fls. 470/474, concedeu à Impugnante o prazo original de 30 (trinta) dias para apresentação de nova impugnação ou aditamento da peça defensiva já apresentada, bem como para pagamento ou parcelamento do crédito tributário, com as reduções legalmente cabíveis, medida que afasta qualquer hipótese de cerceamento de defesa, em função da ocorrência suscitada pela Impugnante.

Rejeita-se, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante, uma vez que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos na legislação de regência para que possa surtir os efeitos que lhe são próprios, inexistindo, como afirmado, qualquer vício que possa acarretar a sua nulidade ou que tenha acarretado cerceamento de defesa.

2. Do Mérito:

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, relativos a óleo diesel consumido em linhas marginais à de produção (fora do processo produtivo mineral) ou consumido em veículos e equipamentos de propriedade de terceiros, sem comprovação de locação formal dos mesmos.

Esclareça-se que, conforme informações contidas na manifestação fiscal (fls. 450/462), bem como no Parecer Fiscal que antecedeu o Auto de Infração (fls. 185/186), o presente feito está baseado em denúncia espontânea formalizada pelo Sujeito Passivo, na qual se constatou, após sua detalhada análise, estorno a menor do ICMS indevidamente apropriado, relativo a aquisições de óleo diesel.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com a informação da própria Impugnante, o seu estabelecimento dedica-se, dentre outras atividades, à extração mineral (calcário), beneficiamento e comercialização de produtos calcários, industrialização e comercialização de cal.

O art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que revogou a Instrução Normativa SLT nº 01/01, define o processo produtivo das empresas que exploram a mineração, como é o caso do estabelecimento autuado, da seguinte forma:

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

Assim, o óleo diesel somente gera direito a créditos de ICMS para as empresas que exploram a atividade de mineração se ele for consumido no processo produtivo propriamente dito, ou seja, se for consumido nas fases de extração do minério, na movimentação interna do minério do local de sua extração até a área de beneficiamento ou de estocagem ou na fase de beneficiamento do minério.

Nessas fases de produção, o óleo diesel é consumido como força propulsora (ou força motriz) das máquinas, equipamentos e veículos que participam de forma direta da produção do mineral (insumo energético, equiparado a um produto intermediário).

Seguindo essa lógica, o Fisco apurou três situações distintas, baseadas em planilhas elaboradas pela própria Impugnante (fls. 40/52), a saber:

a) “Consumo da Linha de Produção – Gera Crédito”:

Contempla todos os bens vinculados à rubrica “Equipamentos Próprios – Produção” da Impugnante. Os créditos foram integralmente mantidos pelo Fisco.

b) “Consumo não Gera Crédito – Linha Marginal ou sem Contrato”:

Contempla todos os bens vinculados às rubricas “Equipamentos Próprios – Não Produtivos” e “Equipamentos de Terceiros – Não Produtivos ou sem Contrato”. Créditos integralmente glosados pelo Fisco.

Como esses equipamentos não exercem ação direta na extração, na movimentação interna e muito menos no beneficiamento do minério, o óleo diesel neles consumido é considerado material de uso e consumo, cujo crédito é expressamente vedado pelo art. 70, inciso III do RICMS/02, motivo pelo qual o Fisco promoveu a glosa integral do crédito apropriado, deduzindo os valores denunciados pela Impugnante.

Como afirmado no tópico relativo à preliminar, nos exercícios de 2014 e 2015, o Fisco listou equivocadamente a “Escavadeira EH323” na rubrica “Consumo Não Gera Crédito – Linha Marginal ou sem Contrato”, quando o correto seria “Consumo na Linha de Produção – Gera Crédito”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cancelando-se as exigências vinculadas à escavadeira em questão, como devem ser, os valores glosados pelo Fisco serão exatamente iguais aos estornados pela Impugnante, o que equivale a dizer que não mais existirão exigências inerentes à rubrica “Consumo não Gera Crédito – Linha Marginal ou sem Contrato”.

c) “Consumo não Gera Crédito – Não Atende à Legislação”:

Contempla todos os bens vinculados à rubrica “Equipamentos de Terceiros – Possuem Contrato – Produção”, sem comprovação da locação formal. Créditos integralmente glosados pelo Fiscalização.

Como o feito fiscal fundamenta-se, basicamente, em conferência de denúncia espontânea, o Fisco não contestou a classificação feita pela Impugnante de que os bens vinculados à rubrica “Equipamentos de Terceiros – Possuem Contrato – Produção” são utilizados na linha central de produção.

A glosa dos créditos foi motivada exclusivamente pelo fato de a Impugnante não ter apresentado o respectivo contrato de locação ou o contrato apresentado não foi considerado hábil para tal comprovação.

Consta também no relatório do Auto de Infração que *“os contratos apresentados são xérox e não atendem aos requisitos formais para produzirem efeitos perante terceiros, segundo o disposto no artigo 221 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil 2002. Elaborou-se uma planilha que evidencia as ocorrências destes contratos”* (Planilha 7 - fls. 36/38).

Esclareça-se, uma vez mais, que, com o cancelamento das exigências inerentes à “Escavadeira EH323”, os créditos glosados ficam restritos à rubrica em apreço, referente a bens de terceiros, sem comprovação da locação formal.

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

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

Consulta de Contribuinte SLT Nº 01/2003

Ementa:

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

EXPOSIÇÃO:

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

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

Ressalta que, com base na Instrução Normativa SLT nº 01 de 03/05/01, é pacífico o seu direito de se creditar do ICMS cobrado e destacado nas notas fiscais de aquisição de óleo diesel utilizado no seu processo de produção, pelas máquinas, veículos e equipamentos próprios ou locados de terceiros, na lavra, movimentação e beneficiamento do minério de ferro.

Isso posto,

CONSULTA:

O entendimento da Consulente está correto?”

RESPOSTA:

“Sim. O óleo diesel consumido pelas máquinas, veículos e equipamentos próprios ou formalmente locados de terceiros, nas etapas designadas como lavra, movimentação do material e beneficiamento, relativas ao processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras, enseja aproveitamento do crédito de ICMS, dado que, nessas circunstâncias, o óleo diesel se considera produto intermediário, nos termos da Instrução Normativa SLT nº 01 de 03/05/01.

O fato de que o consumo do óleo diesel se dá em máquinas, veículos e equipamentos formalmente locados de terceiros, não impede o aproveitamento do crédito do imposto relativo ao produto intermediário consumido, desde que as condições dispostas na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20/02/86 e na Instrução Normativa SLT nº 01 de 03/05/01 sejam atendidas.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, a acusação fiscal é no sentido de que a rubrica “Equipamentos de Terceiros – Possuem Contrato – Produção”, se refere a bens de propriedade de terceiros, para os quais a Impugnante não apresentou o respectivo contrato de locação ou o contrato apresentado não foi considerado hábil para tal comprovação, o que acarretou a glosa dos créditos vinculados à referida rubrica, que contempla os bens abaixo listados:

EQUIPAMENTO	DESCRIÇÃO EQUIPAMENTO	EXERCÍCIO	CONTRATO VINCULADO PELA IMPUGNANTE
Caminhão fora-estrada Scania	Caminhão fora-de-estrada Scania G440 10X	2013	NIHIL
Carregadeira 950H - Cazanga	Carregadeira hidráulica Caterpillar 950H	2013	NIHIL
Carregadeira CP938H2	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938H	2013	SOTREQ (18)
Carregadeira CP938H3	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938H	2013	SOTREQ (19)
Carregadeira CP938H5	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938H	2013	SOTREQ (21)
Carregadeira CP938H5	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938H	2014	SOTREQ (21)
Carregadeira CP938K1	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938K	2014	SOTREQ (28)
Carregadeira CP938K1	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938H	2015	SOTREQ (37)
Carregadeira CP938K2	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938K	2015	SOTREQ (37)
Carregadeira CP950H5	Carregadeira hidráulica Caterpillar 950H	2013	SOTREQ (22)
Carregadeira CP950H7	Carregadeira hidráulica Caterpillar 950H	2014	SOTREQ (30)
Carregadeira CP950H7	Carregadeira hidráulica Caterpillar 950H	2015	SOTREQ (37)
Carregadeira CP950H8	Carregadeira hidráulica Caterpillar 950H	2015	SOTREQ (37)
Escavadeira EH336 - Cazanga	Escavadeira hidráulica Caterpillar 336D	2013	NIHIL
Gerador Elétrico	Gerador elétrico a diesel	2015	NIHIL
Motobomba KSB 800 alugada	Bomba D'água	2013	NIHIL
Motoniveladora MN120K	Motoniveladora Caterpillar 120K	2013	NIHIL
Motoniveladora MN120 K	Motoniveladora Caterpillar 120K	2014	NIHIL
Motoniveladora MN120 K	Motoniveladora Caterpillar 120K	2015	NIHIL
Trator D6 Cat	Trator D6 Caterpillar	2013	CHB (26)
Trator SD32 W	Trator SD 32W	2013	CHB (25)

O Fisco não acatou os contratos apresentados pela Impugnante, como hábeis para comprovar a locação, pelos seguintes motivos (vide Planilha 7 – fls. 36/38; contratos acostados às fls. 53/172):

• Sotreq (18):

“Contrato CO0405, datado de 18/07/2014, assinado e sem registro formal. Anexo I menciona que a data de saída do bem é 26/05/2014. Considerando que o bem consta na planilha de 2013, este contrato não lhe é atinente. E mais, o Anexo I se refere a 01 carregadeira, mas o contrato e este anexo I se viram vinculados a duas carregadeiras (Sotreq 18 e Sotreq 19)”.

• Sotreq (19):

“Contrato CO0405, datado de 18/07/2014, assinado e sem registro formal. Anexo I menciona que a data de saída do bem é 26/05/2014. Considerando que o bem consta na planilha de 2013, este contrato não lhe é atinente”.

• Sotreq (21):

“Apresentou um Resumo do Aditivo do Contrato CO0405. Este resumo é um documento interno e não formal. Atentar que o Contrato CO0405 é datado de 18/07/2014, assinado e sem registro formal. Seu Anexo I menciona que a data de saída do bem é 26/05/2014. Considerando que o bem consta na planilha de 2013, este contrato não lhe é atinente”.

• Sotreq (22):

“Contrato CO1264, datado de 18/07/2014, assinado e sem registro formal. Anexo I menciona que a data de saída do bem é 04/06/2014. Considerando que o bem consta na planilha de 2013, este contrato não lhe é atinente”.

• Sotreq (28):

“Contrato CO0405, datado de 04/09/2014, assinado apenas pela locatária e sem registro formal. Anexo I menciona que a data de saída do bem é 26/05/2014. Considerando que o bem consta na planilha de 2013, este contrato não lhe é atinente. E mais, o Anexo I se refere a 01 carregadeira, mas o contrato e este anexo I se viram vinculados a duas carregadeiras (Sotreq 28 e Sotreq 21)”.

• Sotreq (30):

“Contrato CO1264, datado de 04/09/2014, assinado apenas pela locatária e sem registro formal. Anexo I menciona que a data de saída do bem é 04/06/2014”.

• Sotreq (37):

“Contrato sem data, assinado e sem registro formal. Anexo I menciona que o local de operação é São José da Lapa”.

• CHB (25):

“Proposta/Contrato nº 365/2012, datada de 27/11/2012, sem registro formal”.

• CHB (26):

“Não foi identificado contrato com esta numeração”.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante destaca, inicialmente, que o fato de os bens locados serem de terceiros não foi o motivo que culminou na glosa dos créditos por ela apropriados, *“mas tão somente as formalidades que o Fisco entendeu não terem sido observadas nos contratos de locação firmados com os locadores de máquinas e equipamentos”.*

Quanto às ocorrências apontadas na Planilha 7, a Impugnante salienta que as máquinas e equipamentos de terceiros por ela utilizados estão devidamente acobertados por contratos de locação referentes ao período da autuação (doc. 04 – fls. 269/289), acrescentando que juntou à sua impugnação faturas de locação (doc. 05 – fls. 291/368) e comprovantes de pagamento (doc. 06 – fls. 370/427), a fim de que não houvesse dúvida quanto ao negócio jurídico firmado entre as partes.

Aduz que, dos contratos de locação por ela firmados, na condição de locatária e possuidora do bem, assumiu a responsabilidade pelo uso da coisa locada, cabendo ao locador a simples entrega das máquinas e equipamentos locados, além do recebimento do aluguel pago pelo locatário.

Ressalta que, *“uma vez apresentados os contratos de locação referentes ao período alvo da exigência fiscal ... e sendo incontroverso que os equipamentos e máquinas locados eram utilizados na atividade produtiva da Impugnante, não restam dúvida quanto à higidez dos créditos apropriados”.*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao art. 221 do Código Civil, a Impugnante argumenta que “o registro público é o meio de se dar publicidade aos atos a ele submetidos, cuja efetividade passa a atingir não apenas as partes, mas também os terceiros”

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

Sustenta que “os terceiros a que se refere o dispositivo legal em tela são aqueles que possam ter alguma pretensão com relação ao objeto do negócio jurídico, não se podendo cogitar que, para que possa representar prova perante o Fisco, o instrumento particular deva ser levado a registro público”.

Acrescenta que, “o próprio parágrafo único do art. 221 do Código Civil, aludido pela fiscalização, estabelece que a prova do instrumento particular pode ser realizada por outros meios” e que, no presente caso, as locações em que é parte estão comprovadas pelos contratos firmados com os locadores, pelas faturas de locação e pelos comprovantes de pagamento do período, “provas robustas e suficientes para que não haja dúvida quanto ao negócio jurídico firmado entre as partes”.

Pondera que, “à luz do princípio da eventualidade, ainda que se entenda que as máquinas e equipamentos glosados foram locados pela Impugnante, ressaí inconteste que tais bens, ainda que de terceiros, foram utilizados no processo produtivo de mineração, conforme afirmado pela própria Fiscalização na ocorrência 03”¹.

Afirma que, a rigor, tendo sido adquirido o óleo diesel pela própria Impugnante para utilização em sua atividade produtiva em máquinas e equipamentos de terceiros, ainda que se desconsidere o contrato de locação, teria direito ao crédito relativo à aquisição do óleo diesel.

Conclui, nesses termos, que são legítimos os créditos por ela apropriados.

Manifestando-se às fls. 450/462, o Fisco refuta os argumentos da Impugnante, nos seguintes termos:

Manifestação Fiscal (fls. 450/462)

“... A ocorrência 3, mencionada pela Impugnante e apontada na Planilha 6 que acompanha a peça fiscal (fl. 35), diz respeito, **frisa-se: segundo classificação da Impugnante**, ao consumo de óleo diesel em máquinas e equipamentos de terceiros utilizados na linha produtiva com contrato – Quadro 3 de suas

¹ Ocorrência 03 – “Bem de terceiro utilizado na linha produtiva com contrato. Atentar para a planilha 7 e as formalidades do artigo 221 do Código Civil” (fl. 35).

planilhas - e trata-se de uma ocorrência que realmente motivou o trabalho fiscal uma vez que as máquinas/equipamentos nela enquadrados não atendem ao disposto na legislação tributária para gerar para o estabelecimento o direito ao crédito pela entrada de óleo diesel já que **os contratos apresentados são xérox que não atendem aos requisitos formais além de não restar clara a vinculação destes àquelas**. Mas não é a única ocorrência motivadora da glosa do crédito, portanto, equivocada a tese da Impugnante.

[...]

Repete-se, porque necessário, **os documentos apresentados pelo estabelecimento com a finalidade de comprovar a locação são xérox e apresentam várias irregularidades, discriminadas na planilha 7** (fls. 36/38). Dentre elas, uma é uniforme para todos eles. Trata-se da falta de atendimento ao disposto no artigo 221 do Código Civil o qual exige registro formal para que os pactos entre particulares possam produzir efeitos perante terceiros.

E, na hipótese fática tributária presente, o terceiro é a Fazenda Pública, a qual sofreu os efeitos do Princípio da não-cumulatividade aplicado pelo estabelecimento na entrada de óleo diesel utilizado em máquinas/equipamentos que não são de sua propriedade, mas que ele se viu no direito de creditar do ICMS destacado em documentos fiscais de entrada de óleo diesel alegando que este óleo diesel foi força motriz para essas máquinas e equipamentos.

Para que o estabelecimento possa usufruir do pleno exercício do seu direito constitucional assegurado pelo Princípio da Não-cumulatividade, todas as condições legais para tanto devem ser atendidas. Para que o óleo diesel seja considerado produto intermediário ele deve ser consumido em máquinas/equipamentos utilizados na linha de produção – incisos V do artigo 66 da Parte Geral do RICMS/02.

Se essas máquinas/equipamentos são de propriedade do estabelecimento, a propriedade será demonstrada pela nota fiscal de aquisição e pelos competentes registros contábeis que proporcionam ao fisco a pronta verificação da titularidade e posse do bem. **Para bens de terceiros, a posse deve ser demonstrada por documento hábil: contrato de locação que preencha o disposto na legislação cível que regulamenta esses atos particulares e que se faz subsidiária da legislação tributária.**

Como se observa dos autos e já vastamente mencionado anteriormente, a Impugnante não consegue demonstrar habilmente que as máquinas/equipamentos que não eram de sua propriedade apontadas em suas planilhas de consumo de óleo diesel estavam efetivamente em seu estabelecimento.

Não se apura na documentação apresentada contrato formalmente celebrado, ou seja, regularmente assinado pelas partes e registrado em cartório. Este registro em nada afronta os Princípios da Livre Concorrência, da Livre Iniciativa ou do Sigilo do Próprio Negócio, como alega a Impugnante. Ele se faz necessário para que a eficácia do ato celebrado “inter partes” seja “erga omnes”.

[...]

Para efeitos do Princípio da Não-cumulatividade, o atendimento dos requisitos previstos na legislação cível é a plena garantia de que houve uma locação com a consequente transferência de posse de um bem para um estabelecimento distinto do proprietário, assegurando ao locatário todas as garantias como se próprio fosse para a hipótese de crédito de ICMS (Consulta de Contribuintes 001/2003 e Consulta de Contribuintes 109/2015).

[...].

Para algumas máquinas/equipamentos, a impossibilidade da sua simples vinculação ao xérox do contrato apresentado fica muito clara com a análise da planilha 7, não sendo necessário muito falar sobre essa ocorrência. Mas, para reforçar, **pede-se que se atente, por exemplo, para o primeiro e o segundo itens do ano de 2013 discriminados na planilha 7 (fl. 36). Trata-se de duas carregadeiras hidráulicas caterpillar 938H que apresentam consumo de óleo diesel desde janeiro/2013 (Planilha 3 - fl. 19), mas o xérox do contrato apresentado e a elas vinculado é datado de 18/07/2014 e mencionam apenas um bem em seu anexo.** Dispensa comentários.

A Impugnante apenas anexa documentos em sua Impugnação e, novamente, não consegue vinculá-los às máquinas e equipamentos que menciona em suas planilhas. Não se verificam novas planilhas, nem referência alguma quanto a isso em sua Impugnação. Mais uma vez, são apresentadas cópias de contratos ou de proposta comercial de locação - doc. 04 -

aleatórios que evidenciam o não atendimento aos preceitos do artigo 221 do Código Civil.

Os documentos 5 - Faturas de locação - são documentos internos e que não se viram vinculados a nenhum bem/equipamento na Impugnação, inclusive, a nenhum documento fiscal que acobertasse a saída do equipamento do estabelecimento do locador para o locatário - Impugnante.

Tentou-se encontrar um vínculo dessas faturas com as cópias de contrato entregues pelo sujeito passivo, mas, como se pode ver, o documento de fl. 295, emitido pela SOTREQ, menciona o “Contrato n.C0040529 FMO1841 equipamento”. Às folhas 56/60 da peça fiscal constam Anexos 1 referentes a xérox de contratos entregues em atendimento à Intimação 001, já mencionada, os quais apontam equipamentos n. FMO2129, portanto, diferentes.

[...]

Por tudo acima exposto, resta evidente a validade da peça fiscal, lavrada em cumprimento aos princípios constitucionais e tributários que lhe são aplicáveis, ficam refutadas todas as teses desprovidas de força apresentadas pela Impugnante a qual não conseguiu demonstrar **seu direito ao crédito** pela entrada de óleo diesel consumido em máquinas e equipamentos ora utilizados em linha marginal, ora de propriedade terceiros, cuja posse não se viu eficazmente demonstrada por contrato formal segundo legislação cível subsidiária, fica evidente, também, o correto cálculo do crédito tributário, o qual se acha demonstrado em planilhas que o sustentam e evidenciam, inclusive, a consideração de todos os valores já estornados pelo estabelecimento...” (Grifou-se)

Com o intuito de melhor esclarecer a controvérsia, a Assessoria do CC/MG, através do item 1 do interlocutório de fls. 470/471, concedeu à Impugnante novo prazo (total de 60 dias) para apresentação de documentação que pudesse comprovar, inequivocamente, que os bens de terceiros foram efetivamente por ela locados, nos seguintes termos:

“... Às fls. 215/216 de sua peça defensiva, essa Empresa apresentou a seguinte argumentação, ao se contrapor ao feito fiscal, no que diz respeito à inexistência de registro público de contratos de locação de equipamentos de terceiros:

“Ademais, o próprio parágrafo único do art. 221 do Código Civil, aludido pela fiscalização, estabelece que a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prova do instrumento particular pode ser realizada por outros meios.

No presente caso, as locações em que é parte a Impugnante estão comprovadas pelos contratos firmados com os locadores (**doc. 04**), as faturas de locação (**doc. 05**) e comprovantes de pagamento do período (**doc. 06**), provas robustas e suficientes para que não haja dúvida quanto ao negócio jurídico firmado entre as partes”. (Grifos Originais)

Foram, então, acostados aos autos os documentos de fls. 291/368, cujos dados neles constantes encontram-se resumidamente listados no Anexo I da presente medida (dados: números das faturas de locação, emitentes, números de contratos e números de pedidos de compras).

1. Providências Solicitadas:

Diante disso, favor providenciar o que se segue:

1.1. Tomando como **referência** o quadro **exemplificativo** abaixo, favor apresentar a descrição completa dos equipamentos identificados pela expressão “FM0xxxx” (espécie, marca, modelo, número de série, etc.).

EQUIPAMENTO	DESCRIÇÃO COMPLETA DOS EQUIPAMENTOS					
	DESCRIÇÃO /ESPÉCIE	MARCA	MODELO	FABRICANTE	Nº SÉRIE	PLACA
FM01841						
FM01842						
FM01699						
FM01857						
PLACA, Nº DE SÉRIE, ETC.: QUANDO O EQUIPAMENTO FOR PERFEITAMENTE IDENTIFICÁVEL						

1.2. Anexar aos autos cópias digitalizadas, em meio eletrônico (CD/DVD), dos contratos e pedidos de compras citados na documentação acostada aos autos, cujos dados encontram-se indicados no Anexo I desta medida.

1.3. Correlacionar os equipamentos acima com aqueles listados pelo Fisco na “Planilha 7” do Auto de Infração.

1.4. Anexar aos autos outros documentos que possam comprovar, inequivocamente, que os bens de terceiros foram efetivamente locados por essa Empresa...” (Grifos Originais)

Em atenção à medida, a Impugnante afirma que juntou aos autos “*quadro contendo a descrição completa dos equipamentos identificados como “FM0xxxx” (doc. 02), CD contendo os contratos de locação e pedidos de compra dos equipamentos objeto da autuação (doc. 03) e correlação dos equipamentos com a*

'Planilha 7' do Auto de Infração (doc. 04)", oportunidade em que reafirma a correção do procedimento por ela adotado.

A planilha relativa aos itens 1.1 e 1.3 do interlocutório, contendo a descrição completa dos equipamentos identificados pela expressão "FM0xxxx" nos documentos de fls. 291/368 (denominados pela Impugnante como "Faturas de Locação") e a correlação, segundo a Impugnante, entre esses equipamentos com aqueles listados pelo Fisco na "Planilha 7" do Auto de Infração, está reproduzida no Anexo I do presente parecer.

A documentação restante, inserida na mídia eletrônica acostada à fl. 485, pode ser assim resumida:

1) **Contratos Limeira**":

Trata-se de pasta contendo contratos digitalizados, que comprovariam a locação dos equipamentos objeto da presente contenda. São basicamente os mesmos contratos anexados à impugnação (fls. 269/289).

2) **Comprovantes Pagamentos NFs Limeira**":

São basicamente os mesmos comprovantes já anexados à impugnação (fls. 370/427), que comprovariam os pagamentos realizados às empresas locadoras dos equipamentos analisados no presente processo.

3) **Pedidos de Compra**":

Referem-se aos documentos denominados "Pedidos de Compra", que são mencionados nas "Notas de Locação" anexadas à impugnação (fls. 291/368).

A título de exemplo, podem ser citados os seguintes "Pedidos":

• Pedido de Compra 1501155526

Destinado à empresa Sotreq S.A. (fornecedora), datado de 26/10/11, tendo como escopo a *"locação de uma Carregadeira de Rodas Marca Caterpillar Modelo 938H, sem Operador, para Mineração Belocal – Limeira - Arcos/MG"*.

• Pedido de Compra 1501312859

Destinado à empresa Sotreq S.A. (fornecedora), datado de 26/09/12, tendo como escopo a *"locação de uma Carregadeira de Rodas Marca Caterpillar Modelo 938H e uma Carregadeira de Rodas Marca Caterpillar Modelo 950H, sem Operador, para Mineração Belocal – Limeira - Arcos/MG"*.

• Pedido de Compra 1501312884

Destinado à empresa Sotreq S.A. (fornecedora), datado de 26/09/12, tendo como escopo a *"locação de uma Motoniveladora Marca Caterpillar Modelo 12K, sem Operador, para Mineração Belocal – Limeira - Arcos/MG"*.

• Pedido de Compra 1501336822

Destinado à empresa Sotreq S.A. (fornecedora), datado de 16/11/12, tendo como escopo a *"locação de uma Carregadeira de Rodas Marca Caterpillar Modelo 938H, sem Operador, para Mineração Belocal – Limeira - Arcos/MG"*.

- Pedido de Compra 1501367461

Destinado à empresa Sotreq S.A. (fornecedora), datado de 25/01/13, tendo como escopo a “*locação de uma Carregadeira de Rodas Marca Caterpillar Modelo 938H e uma Carregadeira de Rodas Marca Caterpillar Modelo 950H, sem Operador, para Mineração Belocal – Limeira - Arcos/MG*”.

Como já afirmado, o óleo diesel consumido em máquinas, veículos e equipamentos próprios ou formalmente locados de terceiros, utilizados nas etapas designadas como lavra, movimentação do material e beneficiamento, relativas ao processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras, enseja aproveitamento do crédito de ICMS, dado que, nessas circunstâncias, o óleo diesel é consumido como força propulsora (ou força motriz) das máquinas, equipamentos e veículos que participam de forma direta da produção mineral (insumo energético, equiparado a um produto intermediário).

Sendo formalmente locados, os bens são considerados próprios, a teor do disposto no art. 222, inciso VII do RICMS/02.

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;

Portanto, com relação a bens pertencentes a terceiros, ao contrário da afirmação da Impugnante, o fato de o óleo diesel neles consumido ter sido por ela adquirido, por si só não garante o direito a apropriação do crédito do ICMS. São necessárias duas condições para a legitimação dos créditos, a saber: (i) os bens devem ser formalmente locados e (ii) devem ser utilizados na linha central de produção.

O Fisco restringiu sua análise ao cumprimento da primeira condição, ou seja, glosou os créditos de óleo diesel consumido por esses bens, por não terem sido formalmente locados.

Para a comprovação da locação, o Fisco exigiu que os contratos de locação estivessem registrados publicamente, nos termos do art. 221 do Código Civil, para surtir efeitos perante a Fazenda Pública.

O Fisco, porém, não se atentou para o fato de que alguns bens, independentemente de terem sido formalmente locados, não geram direito a créditos do ICMS relativos ao óleo diesel neles consumido, por não serem utilizados na linha de produção propriamente dita.

É o caso, por exemplo, das “Motoniveladoras” (formação dos bancos da mina – degraus) e da “Motobomba/Bomba D’Água” (drenagem em poço da cava da mina), que não exercem nenhuma ação direta na extração, na movimentação interna ou no beneficiamento/industrialização do minério, não gerando, por consequência, direito a créditos do imposto relativo ao óleo diesel consumido em suas atividades.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, como a acusação fiscal não pode ser modificada, a análise do presente feito se restringirá à questão da locação dos bens nos quais o óleo diesel foi consumido.

Ressalte-se, nesse sentido, o registro público dos contratos não é o único meio de prova da locação de determinado bem, pois, como bem argumenta a Impugnante, o próprio parágrafo único do art. 221 do Código Civil estabelece que “a prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal”.

Há que se destacar, também, que o Fisco não procurou identificar perfeitamente os bens tidos como não formalmente locados, especialmente pelos seus números de série, marcas, modelos, etc., de modo a possibilitar a averiguação de uma exata correlação desses bens com documentos fiscais, contábeis e outros documentos hábeis para tal fim, da Impugnante ou dos supostos locadores.

Diante desses fatos, utilizou-se do princípio *in dubio pro reo*, de forma a reconhecer a locação sempre que os documentos apresentados pela Impugnante, ou colhidos de sua escrita fiscal, sinalizarem ao menos a prova indiciária da locação, mesmo que não cabalmente demonstrada.

Feitas essas considerações, passa-se à análise individualizada dos bens objeto da presente lide, utilizando como referência o quadro-resumo abaixo:

EQUIPAMENTO	DESCRIÇÃO EQUIPAMENTO	EXERCÍCIO	CONTRATO VINCULADO PELA IMPUGNANTE
Caminhão fora-estrada Scania	Caminhão fora-de-estrada Scania G440 10X	2013	NIHIL
Carregadeira 950H - Cazanga	Carregadeira hidráulica Caterpillar 950H	2013	NIHIL
Carregadeira CP938H2	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938H	2013	SOTREQ (18)
Carregadeira CP938H3	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938H	2013	SOTREQ (19)
Carregadeira CP938H5	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938H	2013	SOTREQ (21)
Carregadeira CP938H5	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938H	2014	SOTREQ (21)
Carregadeira CP938K1	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938K	2014	SOTREQ (28)
Carregadeira CP938K1	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938H	2015	SOTREQ (37)
Carregadeira CP938K2	Carregadeira hidráulica Caterpillar 938K	2015	SOTREQ (37)
Carregadeira CP950H5	Carregadeira hidráulica Caterpillar 950H	2013	SOTREQ (22)
Carregadeira CP950H7	Carregadeira hidráulica Caterpillar 950H	2014	SOTREQ (30)
Carregadeira CP950H7	Carregadeira hidráulica Caterpillar 950H	2015	SOTREQ (37)
Carregadeira CP950H8	Carregadeira hidráulica Caterpillar 950H	2015	SOTREQ (37)
Escavadeira EH336 - Cazanga	Escavadeira hidráulica Caterpillar 336D	2013	NIHIL
Gerador Elétrico	Gerador elétrico a diesel	2015	NIHIL
Motobomba KSB 800 alugada	Bomba D'água	2013	NIHIL
Motoniveladora MN120K	Motoniveladora Caterpillar 120K	2013	NIHIL
Motoniveladora MN120 K	Motoniveladora Caterpillar 120K	2014	NIHIL
Motoniveladora MN120 K	Motoniveladora Caterpillar 120K	2015	NIHIL
Trator D6 Cat	Trator D6 Caterpillar	2013	CHB (26)
Trator SD32 W	Trator SD 32W	2013	CHB (25)

- Caminhão fora-estrada Scania 10 x 4:

Tanto antes, quanto após o interlocutório, não foi apresentada qualquer documentação inerente a locação do bem em questão.

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

- Trator D6 CAT (Trator D6 Caterpillar):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na planilha elaborada pela Impugnante (fl. 40), que serviu de parâmetro para o presente feito fiscal, o Trator D6 CAT (Trator D6 Caterpillar) estava vinculado a um suposto contrato “CHB (26)”.

No entanto, tanto antes, quanto após o interlocutório, o contrato em questão não foi acostado aos autos e não foram apresentados outros documentos que pudessem comprovar a locação do equipamento, nos termos previstos no parágrafo único do art. 221 do Código Civil.

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

- Carregadeira 950H – Cazanga e Escavadeira EH336 – Cazanga:

Foram apresentados apenas os contratos de locação acostados às fls. 271/273 e 274/276, datados de 01/08/13 e 01/07/13, respectivamente, firmados com a empresa Mineração João Vaz Sobrinho Ltda. (locadora), relativos à suposta locação dos bens “Carregadeira 950 ou Similar” e “Escavadeira Hidráulica 336 ou Similar”, mas não foram apresentados outros documentos que pudessem comprovar a locação do equipamento, nos termos previstos no parágrafo único do art. 221 do Código Civil.

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

- Trator SD 32W:

As “Notas de Locação” acostadas às fls. 354/356, bem como os comprovantes de pagamentos de fls. 421/423, fazem prova a favor da Impugnante.

Além disso, analisando-se os arquivos SPED da Impugnante, verifica-se a escrituração em seu livro Registro de Entradas da Nota Fiscal nº 530, de 04/03/13, de emissão da empresa CHB Rental Ltda., relativa à remessa para locação do equipamento “Trator de Esteiras SHANTUI SD32”, nº de série SD32AW102124.

Dessa forma pertinente o **cancelamento das exigências fiscais** vinculadas ao equipamento em questão.

- Motobomba KSB 800 Alugada:

O contrato de locação acostado às fls. 277/279, datado de 06/09/12, firmado com a empresa Meta Locação Indústria e Comércio Ltda. (locadora), relativos à locação da “Motobomba KSB Diesel”, bem como as notas de locação e os comprovantes de pagamentos acostados às fls. 357/361 e 424/427, respectivamente, fazem prova a favor da Impugnante.

Dessa forma pertinente o **cancelamento das exigências fiscais** vinculadas ao equipamento em questão.

- Carregadeiras Diversas e Motoniveladora (excluída a Carregadeira 950H Cazanga, já analisada):

As “Notas de Locação” (fls. 291/348), os comprovantes de pagamentos (fls. 370/416), os “Pedidos de Compra” listados na mídia eletrônica acostada à fl. 485, fazem prova a favor da Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, analisando-se os arquivos SPED da Impugnante, verifica-se a escrituração em seu livro Registro de Entradas de notas fiscais emitidas pela empresa Sotreq S.A., relativas a remessas, em locação, de carregadeiras de rodas e motoniveladora.

Dessa forma pertinente o **cancelamento das exigências fiscais** vinculadas aos equipamentos em questão.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos produtos: Trator SD 32W, Motobomba KSB 800, Escavadeira EH323, Carregadeiras Diversas e Motoniveladora (excluindo a Carregadeira 950H Cazanga), de acordo com o parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Aloísio Augusto Mazeu Martins e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

Sala das Sessões, 27 de setembro de 2018.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator