

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.495/23/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001916435-89  
Impugnação: 40.010152115-33  
Impugnante: Minérios Nacional S.A.  
IE: 001057669.02-95  
Proc. S. Passivo: Décio Flávio Gonçalves Torres Freire/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**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.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referente ao período de 01/03/16 a 31/08/17, provenientes de entradas de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos utilizados em atividades exercidas fora do processo de extração mineral, como: abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas - através de caminhões pipa, transporte de uma para outra unidade com a finalidade de expedição, entre outras atividades, 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 nos autos do presente e-PTA.

Requer a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação nos autos do presente e-PTA refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

Em Parecer nos autos do presente e-PTA, a Assessoria do CCMG opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto à prejudicial de mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 08/03/17. No mérito, opina pela procedência do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

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

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, o qual estaria eivado de vícios insanáveis, não correspondendo à realidade dos fatos, por suposta ausência de amostragem significativa de índice de aproveitamento do consumo de óleo diesel (*produto intermediário*) por parte do Fisco e por utilização de parâmetros de arbitramento destoantes da realidade, o que afrontaria o disposto no art. 148 do CTN.

De acordo com a Impugnante, o Fisco teria fundamentado o lançamento, unicamente, em laudo pericial atualizado de consumo de óleo diesel da unidade de Rio Acima/MG, porém, sem aplicar o percentual ali apontado e sem invalidá-lo, por meio dos procedimentos corretos de auditoria e, sem sequer, ponderar os devidos ajustes, que seriam capazes de aproximar o trabalho fiscal da quantidade de créditos de ICMS a serem glosados, devido ao enquadramento do óleo diesel, como *bem de uso e consumo*, caso realmente fosse a hipótese de se aplicar a técnica de arbitramento.

Sustenta, ainda, que não teria sido observado pelo Fisco o procedimento administrativo preparatório para o lançamento fiscal da *desconsideração do ato ou negócio jurídico* previsto nos arts. 83 e 84 do RPTA, para invalidar o referido laudo pericial de consumo de óleo diesel.

Defende a Impugnante que a adoção do lançamento por arbitramento, no caso, somente seria possível, se o referido laudo, realmente, estivesse desatualizado ou que houvesse a indicação de eventuais falhas ou incompletude nos dados e nas

informações do laudo da Impugnante, o que deveria ser comprovado por meio da produção de contraprova técnica pelo Fisco, que alcançasse conclusão técnica diversa daquela apontada no aludido laudo, o que não teria ocorrido no caso dos autos.

Afirma, ainda, que no caso em discussão, o Fisco sequer se dignou a apresentar um percentual de aproveitamento de crédito de ICMS, ainda que distorcido, estatisticamente, como o fez em outras autuações fiscais semelhantes, como no caso do PTA nº 001679159-14 (unidade de Ouro Preto-MG), em que, teria o Fisco, para chegar ao percentual ali apontado, utilizado de dados de superior ao período fiscalizado sem a sua redução proporcional.

Pondera a Defesa que, dentre as justificativas dadas pelo Fisco para aplicar o percentual de 0% (zero por cento) de aproveitamento do crédito, estaria o fato de não ter sido apontado nenhum equipamento de mina, à base de óleo diesel, contudo, no estabelecimento autuado somente ocorre o beneficiamento do ROM (run of mine) do minério, não existindo a atividade de extração mineral.

Defende que se o próprio Fisco confirma a emissão de 5 (cinco) notas fiscais de saída do produto de minério – *sinter feed*, significa concluir, que os bens, maquinários e veículos, que consomem óleo diesel, funcionaram no período autuado, tendo a Contribuinte direito à algum crédito de ICMS.

Entretanto, não cabe razão à Defesa.

Inicialmente, cabe esclarecer que não foi utilizada a técnica de arbitramento prevista no art. 148 do CTN, pois não se trata do cálculo de tributo previsto no referido dispositivo:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

(Destacou-se)

No caso em discussão, trata-se do estorno de crédito de ICMS indevidamente apropriado pela Contribuinte.

Verifica-se que a Impugnante, ao alegar que o lançamento seria nulo, argumenta que as informações por ela prestadas não seriam parâmetros confiáveis, ou ainda, que, como a Impugnante teria entregado a sua base contratual com terceiros para a Fiscalização, caberia a ele estimar um percentual desses contratos, que seriam aproveitáveis para fins de creditamento de ICMS, caso as informações prestadas fossem incompletas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Insta esclarecer que são obrigações do contribuinte, previstas na legislação, a prestação de informações relacionadas à condição de contribuinte, sempre que solicitadas. Confira-se:

Lei nº 6.763/75:

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

III - exibir ou entregar ao Fisco, quando exigido em lei ou quando solicitado, livros, documentos fiscais, programas e arquivos com registros eletrônicos, **bem como outros elementos auxiliares relacionados com a condição de contribuinte;**

RICMS/02:

Art. 190. As pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e **comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização** e lhes franquearão seus estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, veículos e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando.

(...)

(Destacou-se).

Conforme consta do Relatório Fiscal, a Autuada foi, por diversas vezes, intimada a prestar informações acerca do consumo de óleo diesel em seu estabelecimento e sobre os contratos e documentos relativos a fornecimento de óleo diesel a terceiros.

Verifica-se que a Autuada foi intimada a apresentar planilha *Excel* sobre o consumo de óleo diesel informando: descrição completa da máquina/equipamento/veículo (marca, modelo, placa), função desenvolvida no estabelecimento, local onde exerce a função e quantidade consumida, bem como o “laudo técnico” que subsidiou o estorno de créditos lançados no registro E-111 do Sped Fiscal e contratos e documentos relativos ao fornecimento de óleo diesel a terceiros.

No caso em discussão, entendeu o Fisco que o laudo apresentado não se prestava para a análise dos créditos lançados na conta gráfica da Contribuinte. Portanto, solicitou outras informações e cópias de todos os contratos de prestação de serviços e/ou de locação de equipamento e veículos nos quais se consome o óleo diesel, para que fosse possível identificar o tipo de posse e a prestação de serviço com o fornecimento do diesel pela Contribuinte.

Registra o Fisco que foram concedidas várias prorrogações de prazo para atendimento às intimações, bem como foram realizadas diversas reuniões com a Contribuinte e contatos por meio de e-mails de esclarecimentos, orientações e solicitações, dentre outras questões relativas ao assunto. Entretanto, ainda assim,

ocorreram diversas inconsistências de dados e falta de informações, como contratos de locação de veículos e equipamentos de prestação de serviços.

Cabe destacar que o laudo de consumo é apenas um dos documentos que o Fisco pode solicitar para verificação do correto aproveitamento dos créditos.

A Autuada apresentou também as planilhas constantes dos Anexos 2 e 3 do Grupo Provas do e-PTA, com as informações acerca do consumo de óleo diesel do estabelecimento autuado e informações dos contratos de prestação de serviços.

Com base nas informações prestadas pela Contribuinte, o Fisco entendeu que a Contribuinte não comprovou ter direito à utilização do crédito do ICMS relativo à entrada do óleo consumido no período fiscalizado, nos termos da legislação que rege a matéria.

Conforme destacado pelo Fisco, a Impugnante age no sentido de embaraçar a ação do Fisco, seja não prestando as informações obrigatórias, considerando a sua condição de contribuinte do imposto, seja solicitando perícias nas esferas recursais à sua disposição, ao invés do atendimento a intimações com informações que somente a Autuada detém, ou poderia produzir.

Portanto, diante disso, não se pode afastar a hipótese de que a Autuada pretende se valer da sua própria torpeza para se esquivar do presente lançamento, à medida que, não atende às intimações do Fisco e, ao mesmo tempo, requer o arbitramento do tributo, bem como a produção de provas por meio de perícia.

Assim sendo, considerando que a prova necessária ao levantamento do crédito de ICMS, porventura passível de apropriação, nas aquisições de óleo diesel, somente poderá ser produzida pela Autuada, aliado à sua resistência ao atendimento de intimações, não há como declarar nulo o procedimento fiscal. Tal pretensão afronta diretamente o princípio do *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, segundo o qual “ninguém pode se beneficiar da própria torpeza”, amplamente aceito e albergado no ordenamento jurídico pátrio.

Não se verifica, portanto, qualquer nulidade no procedimento adotado pelo Fisco de apurar os créditos de ICMS a serem estornados com base nas informações prestadas pela Contribuinte.

Não há, tampouco, que se falar em adoção do procedimento administrativo previsto nos arts. 83 e 84 do RPTA, para invalidar o referido laudo pericial de consumo de óleo diesel da unidade de Rio Acima/MG.

A legislação citada trata dos procedimentos que deverão ser considerados pela Fiscalização em trabalhos fiscais que envolvam a desconsideração do negócio jurídico, o que não é o caso dos autos, sendo desnecessário, portanto, tais procedimentos.

Ademais, como exposto pelo Fisco, não há na legislação estadual do ICMS a exigência de que a Contribuinte deva elaborar e apresentar “Laudo Técnico de consumo do óleo diesel” para que se possa apropriar do ICMS relativo à aquisição desse insumo. Entretanto, é comum a apresentação desse instrumento, que se presta dentre outras finalidades, a demonstrar o percentual do crédito do ICMS a que faz jus.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, a apresentação do laudo pericial não obriga a Fazenda Pública a acatá-lo, podendo solicitar informações necessárias à auditoria que resulte na convicção do percentual aplicável ao caso concreto, como ocorreu no caso em discussão.

Trata-se o procedimento adotado pelo Fisco de procedimento idôneo, previsto no art. 194 do RICMS/02:

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(Grifou-se)

Tampouco, prospera o argumento de que, como o Fisco não teria descrito os fatos que supostamente invalidariam o laudo pericial de consumo de óleo diesel, não poderia pretender alterar o critério jurídico da autuação fiscal para alegar pretensa desatualização do laudo pericial pela sua impropriedade ou falha, seja nos dados, seja na sua conclusão técnica, o que violaria o princípio da imutabilidade do critério jurídico do lançamento fiscal, nos termos do art. 146 do CTN, sendo, pois, vedado para os fatos geradores desse período autuado.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal Complementar foi realizada análise dos laudos periciais apresentados para os três estabelecimentos da CSN Mineração S/A, inclusive o laudo técnico da unidade de Rio Acima/MG, ora autuada, e descritas as justificativas para a desconsideração do percentual de aproveitamento de crédito, nele descrito, o que será demonstrado quando se tratar do mérito.

Ao contrário da alegação da Impugnante, inexistente no presente processo qualquer alteração de critério jurídico que se enquadre no disposto no art. 146 do CTN. *In verbis:*

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Observa-se que a doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Nas palavras do professor Kyioshi Harada:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria. (Grifou-se)

Nesse sentido, mostra-se necessária a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, págs. 203):

“...Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado”.

(Grifou-se)

No caso em discussão, não houve qualquer alteração de critério jurídico, pois: (i) não houve mudança de interpretação da Fiscalização sobre a matéria em discussão ou revisão/modificação de uma interpretação anteriormente existente; (ii) o presente lançamento não sofreu qualquer alteração, fática ou jurídica, desde a sua formalização; (iii) o lançamento não se pautou em modificação da jurisprudência administrativa ou judicial; (iv) por consequência, não houve aplicação retroativa de um entendimento novo sobre a matéria.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, que, entende deverá ser produzida a partir da análise do processo produtivo da Impugnante e real aplicação do óleo diesel no decorrer da linha produtiva, para análise dos créditos que foram glosados pela Fiscalização.

Para tanto, formula quesitos nos autos do presente e-PTA.

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 dispondo 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 questões sobre os parâmetros adotados para o “arbitramento” (quesitos 1 e 6); sobre o laudo técnico de 2014 apresentado pela Contribuinte (se houve alguma alteração relevante no processo produtivo, até 2016 - quesito 2) e se existem máquinas e bens da usina que realizam transporte interno do minério entre as duas áreas, os quais consomem óleo diesel, se são essenciais para o processo produtivo (quesito 3); sobre outros critérios/parâmetros que poderiam ser adotados para apuração do índice de creditamento (quesito 4); análise de direito ao aproveitamento de créditos de equipamentos, à luz da Consulta de Contribuintes nº 090/2010 (quesito 5); análise dos contratos de locação de equipamentos, máquinas e veículos, e contratos de terceirização de serviços com fins de compor percentual representativo da frota de terceiros que poderiam gerar direito a crédito, nos moldes da Consulta nº 088/07 (quesito 7); emitir juízo sobre a correção do procedimento fiscal em relação ao laudo técnico (quesito 8).

Como se vê, todos os quesitos se referem à análise de documentos que constam dos autos (anexos do Auto de Infração) e documentos acostados à peça de defesa.

Constam, ainda, dos autos as intimações fiscais, bem como as respostas e documentos trazidos pela Contribuinte em sede de defesa, tais como fichas técnicas dos equipamentos/veículos.

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.

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.

Inexiste, também, qualquer necessidade de que “os autos sejam baixados em diligência”, como pleiteia a Impugnante, pois o feito fiscal está plenamente respaldado na legislação que rege a matéria, o que será demonstrado nas linhas que se seguem.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referente ao período de 01/03/16 a 31/08/17, provenientes de entradas de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos utilizados em atividades exercidas fora do processo de extração mineral, como: abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas através de caminhões pipa, transporte de uma para outra unidade com a finalidade de expedição, entre outras atividades, 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.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 08/03/16, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Cabe esclarecer que o período autuado é a partir de 01/03/16, e que, em relação às entradas do combustível ocorridas no período de 01/03/16 a 31/03/16, o registro das referidas NF-es, a apuração do ICMS e a apropriação do crédito, nelas destacado, ocorreram após o dia 08/03/16, cuja apuração do ICMS ocorre no final do período mensal.

Destaca-se que este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, que estabelece que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - **do primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

(Destacou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2016, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/17, findando-se em 01/01/22. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 24/02/21 e que o Sujeito Passivo teve ciência em 08/03/21 (págs. 875), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

Insta, inicialmente, informar que a CSN Mineração S/A, é composta pelos seguintes estabelecimentos, inscritos neste estado:

- Inscrição Estadual nº 001.043586.0062, localizada no município de Congonhas/MG, exerce a atividade de extração de minério e beneficiamento, denominada Casa de Pedra;

- Inscrição Estadual nº 001.043586.0224, localizada no município de Ouro Preto/MG, exerce a atividade de beneficiamento, denominada “Planta Pires”; e

- Inscrição Estadual nº 001.057669.0295, localizada no município de Rio Acima/MG, exerce a atividade de beneficiamento.

Conforme relatado pelo Fisco, a unidade de Rio Acima, ora Autuada, denominada Minérios Nacional, pertence ao grupo CSN e realiza o processamento do ROM do minério recebido de outra unidade.

A Autuada foi intimada a apresentar arquivo *Excel* sobre o consumo mensal de óleo diesel, discriminando as seguintes informações: descrição veículo/equipamento (marca/modelo/placa), função desenvolvida no estabelecimento, se veículo/equipamento é próprio ou de terceiro, local onde exerce a função e quantidade consumida.

Foi solicitada também a apresentação do “laudo técnico” que subsidiou o estorno de créditos lançados no registro E-111 do Sped Fiscal e contratos e documentos relativos ao fornecimento de óleo diesel a terceiros.

Em resposta à intimação fiscal, a Autuada apresentou o laudo técnico de consumo de óleo diesel da unidade de Rio Acima/MG de 2014, e as planilhas constantes dos Anexos 2 e 3 do Grupo Provas do e-PTA.

A Impugnante alega que somente a unidade de Casa de Pedra (Congonhas/MG), mantinha laudo técnico realmente desatualizado, em relação ao período autuado, contudo, de forma imprópria, o Fisco teria pretendido transportar essa realidade fática para o estabelecimento ora autuado (unidade de Rio Acima/MG), em violação ao princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Defende que, considerando que o laudo técnico pericial de consumo de óleo diesel da Impugnante é válido e atual, correto seria o índice de aproveitamento do óleo diesel de 85,83% (oitenta e cinco vírgula oitenta e três por cento), como produto intermediário, ali descrito, de modo a se invalidar o presente trabalho fiscal.

Diz que são indubitáveis a validade e a atualidade do laudo pericial de consumo de óleo diesel da unidade de Rio Acima/MG, uma vez que somente deveria ser renovado após 5 (cinco) anos, contados de sua elaboração, o que o torna atual e

aplicável para os fatos geradores ocorridos até fevereiro de 2019, sendo, portanto, aplicável a todo o período autuado (março de 2016 a agosto de 2017).

Sustenta a Impugnante que, no relatório fiscal do Auto de Infração, parte-se do pressuposto de que o laudo pericial desatualizado da unidade de Congonhas/MG seria transposto para o estabelecimento ora autuado, sem quaisquer ajustes, sendo que, em momento algum, foi invocado a incorreção, incompletude ou impropriedade do laudo técnico da Impugnante.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Mediante análise dos laudos técnicos e dos documentos e informações apresentadas pela Autuada, conforme exposto às fls. 11/18 do Relatório Fiscal Complementar, especialmente em relação ao laudo técnico de consumo de óleo diesel da unidade Rio Acima, o Fisco concluiu que os Laudos Técnicos não se apresentaram adequados em razão da sua desatualização em relação à data da ocorrência das operações de entradas de óleo diesel que ensejaram o aproveitamento do crédito.

Observou o Fisco que o Perito que emitiu os laudos apontou para a necessidade de atualização deles em diversas situações. E que, após a emissão dos laudos, ocorreram **diversos fatos que implicaram alterações significativas no quadro da quantidade e utilização dos equipamentos e veículos**. Portanto, referidos laudos não se prestam para a análise dos créditos lançados na conta gráfica da Contribuinte, razão pela qual solicitou outras informações.

Em face disso, o Fisco, com base nas informações apresentadas pela Autuada (Anexo 2 e 3), apurou o índice de aproveitamento do crédito de ICMS relativo às aquisições de óleo diesel, conforme descrito no Relatório Fiscal Complementar (Do índice apurado e utilizado no cálculo do crédito indevido).

Assim sendo, foram estornados os créditos de ICMS por se tratar de óleo diesel aplicado no abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos utilizados atividades exercidas fora da linha principal de produção, ou fora do campo de incidência do ICMS, como: abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas através de caminhões pipa, transporte de uma para outra unidade com a finalidade de expedição, entre outras atividades.

A Impugnante descreve e ilustra o processo produtivo dela, o qual se inicia na usina, onde o insumo será transformado no produto final, por meio dos processos de britagem, plotagem, ciclonação, transporte pela correia transportadora (*cable belt*), filtragem e, finalmente, depósito ou embarque nos vagões da locomotiva, de forma que o produto seja escoado pelo modal ferroviário.

Ressalta que somente na unidade de Congonhas/MG é que ocorre a extração de minério nas minas.

Diz que não somente os veículos, mas também os equipamentos e maquinários movidos a óleo diesel, diretamente relacionados com a linha operacional da Impugnante, geram direito de crédito de ICMS e não foram considerados pela Fiscalização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta a Impugnante que, de acordo com o art. 155, § 2º da Constituição Federal e conforme 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 2033, não havendo qualquer limitação temporal quanto à tomada de créditos decorrentes da aquisição de insumos do processo produtivo, inclusive de produtos intermediários.

Defende que o óleo diesel, cujos créditos de ICMS foram glosados pelo Fisco, enquadra-se como “produto intermediário”, assim caracterizado nos termos da Instrução Normativa nº 01/86, visto que é consumido como combustível de maquinário, bens e veículos diretamente associados ao processo industrial de transformação do minério, o que implicaria na sua conversão em força motriz para essas máquinas e bens e, portanto, essencial para o processo dinâmico de transformação industrial do minério e seu transporte entre a mina e a usina.

Diz que 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.

Destaca que, de acordo com a 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.

Diz 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, ao fundamento de que foram utilizados em atividades exercidas fora do estabelecimento do sujeito passivo, sendo tal entendimento equivocado.

Afirma a Impugnante que o óleo diesel é adquirido exclusivamente para utilização e exaurimento integral no curso principal da produção. E que o próprio laudo técnico de 2014, confirmaria que todos os veículos estariam diretamente relacionados ao beneficiamento do minério e de seu transporte interno, e, portanto, aptos a gerar créditos financeiros de ICMS.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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”.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(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, também 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.

Cumprindo 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”.

A Impugnante admite que, de fato, parte do óleo diesel adquirido pela unidade de Rio Acima/MG é aplicado fora da sua linha de produção, mas alega que a outra parte seria utilizada como força motriz para os bens, veículos e equipamentos, diretamente relacionados à sua linha operacional, enquadrando-se, portanto, como produto intermediário, apto a gerar direito de crédito de ICMS.

Alega que o laudo técnico da unidade de Rio Acima/MG de 2014 realça o uso dos veículos da linha operacional do estabelecimento autuado, fixando um índice de aproveitamento de 85,83%, enquanto a Fiscalização teria criado pretextos para levantar outro índice de aproveitamento para a presente autuação, sob as alegações de que o transporte do minério se daria para fora da mina e depois da industrialização, o que não seria verdade, pois o transporte também ocorre dentro do estabelecimento autuado, entre as etapas de beneficiamento do ROM do minério.

Diz que o Fisco afirmou, ainda, que o ROM do minério recebido para processamento é adquirido de outra unidade do mesmo grupo econômico situado em outro município, o que seria verdade, porém a agregação de valor econômico ao minério bruto, mediante sua transformação em sua forma comercializável, somente é

feita por industrialização, que é fato gerador do ICMS, gerando, pois, créditos físicos e financeiros de ICMS, dentre eles, o de óleo diesel.

Defende a Impugnante que, ainda que se adotasse uma interpretação mais conservadora da legislação tributária, no momento de se classificar uma parte do óleo diesel consumido diretamente na linha operacional e essencial ao processo produtivo da contribuinte, como produto intermediário, e a outra parte do óleo diesel consumido em linha marginal de produção e como atividade de apoio ao processo produtivo da contribuinte, como bem de uso e consumo, salta aos olhos a desconsideração pela autoridade lançadora de qualquer percentual de aproveitamento de crédito pelo consumo de óleo diesel, mormente quando existe laudo técnico atualizado, indicando o percentual relevante de 85,83%.

No seu entender, a Fiscalização poderia ter se utilizado de informações contidas nos manuais técnicos dos bens, máquinas, equipamentos e veículos, que ela considera essenciais ao processo produtivo do estabelecimento autuado e que estejam inseridos, diretamente, na linha operacional.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Conforme demonstrado às fls. 19/20 do Relatório Fiscal Complementar, o Fisco conclui que a Autuada não fazia jus ao crédito de ICMS pela aquisição de óleo diesel na unidade de Rio acima, em razão das seguintes constatações:

- nos estabelecimentos da Contribuinte utilizam-se diversos equipamentos, veículos e máquinas. Dentre estes, há muitos que são de propriedade da própria Contribuinte, outros são de terceiros que são utilizados por ele através de contrato de locação. Há, também, aqueles de terceiros prestadores de serviços. Todos consumindo o óleo diesel cujo crédito foi aproveitado pela Contribuinte;

- a Contribuinte não comprovou, por meio de contratos a condição na qual os equipamentos, máquinas e veículos de propriedade de terceiros utilizam o óleo diesel fornecido por ele, e, em consequência, não comprovou quem opera os referidos equipamentos, máquinas e veículos;

- não foram identificados entre os equipamentos utilizados no período fiscalizado, nenhum equipamento de uso exclusivo na mina;

- os veículos de transporte de minério são utilizados no transporte do ROM do minério extraído em minas de outras unidades da Contribuinte e localizadas em município diverso do município do estabelecimento;

- os demais equipamentos são utilizados em atividades exercidas após o beneficiamento do minério, ou seja: na movimentação de estoques e expedições.

Informa o Fisco que a Autuada emitiu apenas 5 (cinco) notas fiscais, no período fiscalizado, para dar saída em 52.566,41 (cinquenta e dois mil, quinhentos e sessenta e seis vírgula quarenta e um) toneladas de minério de ferro tipo “*sinter feed*”, sendo que não houve nenhuma entrada de ROM de minério.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Concluiu o Fisco que não houve nenhum consumo de óleo diesel em atividades com direito ao crédito do ICMS, à luz da legislação posta, em especial das Instruções Normativas IN/SLT n° 01/86; IN/Sutri n° 04/13 e IN/Sutri n° 01/14.

Por seu lado, defende a Autuada que, se a Fiscalização admite que existe uma industrialização de beneficiamento do minério em Rio Acima/MG, é claro que existem ali bens que são movidos à óleo diesel, tais como os veículos que transportam o minério da mina para a usina em Rio Acima.

A Impugnante sustenta que existem bens e maquinários que estão diretamente relacionados com o seu processo industrial de beneficiamento do minério, incluindo o transporte interno do minério, dentro do estabelecimento autuado, que poderiam gerar créditos financeiros de ICMS aptos a serem apropriados pela Impugnante, consoante o art. 3° da IN SUTRI n° 01/14.

Mais uma vez, razão não lhe assiste.

Observa-se que o direito ao crédito do ICMS do óleo diesel consumido nas mineradoras, em especial, no transporte do ROM extraído da rocha (mina) até a usina, para beneficiamento, está disciplinado na Instrução Normativa SUTRI n° 01, de 25/06/14, que dispõe no art. 3°:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI N° 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. 3° 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.

Art. 4° 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 n° 1, de 20 de fevereiro de 1986**, salvo disposição especial da legislação tributária.

(Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que o art. 4º da Instrução Normativa Sutri nº 04/13 deixa claro que a Instrução Normativa SLT nº 01/86 se aplica à atividade de mineração para efeitos de definição do produto intermediário.

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.

Pontua o Fisco que, em um sistema de extração de minério de ferro, o transporte do ROM "*run-of-mine*" (minério de ferro lavrado) da mina ao britador primário somente existirá se, por óbvio, existir também a mina, como está disciplinado na Instrução Normativa SUTRI nº 01/14.

Destaca que, especificamente em relação ao “produto intermediário”, é condição “*sine qua non*” que esse se encontre na presença da matéria-prima, para que seja garantida a participação direta no processo produtivo, ao invés de marginalmente.

Conclui o Fisco, de pronto, que sabendo-se que no estabelecimento da Autuada não existe “mina”, por consequência, não existe o transporte da mina à planta de beneficiamento (britador primário). Inclusive, a inexistência da mina é confirmada pelo Sujeito Passivo na sua Impugnação.

Merece destacar que, quando o art. 3º da IN nº 01/14 trata da movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem, está se referindo à movimentação interna do produto mineral, ou seja, dentro do mesmo estabelecimento da Contribuinte.

Dessa forma, em oposição à alegação da Impugnante, conclui-se que não se integra ao seu processo produtivo a atividade de transporte de minério de ferro, através de caminhões tipo traçado e centopeia, entre a mina e a planta de beneficiamento da Autuada, pelo simples fato de não haver mina no estabelecimento do Sujeito Passivo. Isso porque, não há que se falar em processo produtivo no estabelecimento Autuado antes de a matéria-prima ingressar no seu próprio estabelecimento. Portanto, o transporte de matéria-prima entre estabelecimentos não é parte integrante do processo produtivo da Impugnante.

Como bem pontuado pelo Fisco, na etapa de “britagem e peneiramento”, há que existir alguma substância para passar pelo processo de britagem e peneiramento, o que neste caso é o ROM (matéria-prima), que sofrerá ação para redução do tamanho, nos britadores. Na sequência, será feita a sua classificação granulométrica através do processo de peneiramento.

Completa o Fisco que, não havendo o ROM, obviamente não haverá que se falar nestes dois processos: britagem e peneiramento.

Nesse ponto, cabe destacar, mais uma vez, que o Fisco demonstrou que não houve entradas de ROM de minério de ferro, no período autuado, portanto, não poderia ter ocorrido processo de beneficiamento de matéria prima, como pretende fazer crer a Impugnante. Tampouco, poderia ocorrer o transporte dentro do estabelecimento

autuado entre as etapas de beneficiamento do ROM do minério, como afirmado pela Defesa.

Noutra toada, alega a Defesa que, considerando que o laudo técnico de consumo de óleo diesel da unidade de Rio Acima/MG de 2014 contempla, em grande parte, os veículos que são utilizados dentro e fora da linha operacional da Autuada, e como o trabalho fiscal se fundou nele, mediante a elaboração do Anexo 2 do Auto de Infração, houve um certo descaso por parte da Fiscalização quanto às máquinas movidas à óleo diesel e aptas a gerar o direito de apropriação de créditos financeiros de ICMS, porém não incluídas dentro da estimativa do *Percentual do crédito – índice de aproveitamento*.

Cita como exemplo os geradores elétricos movidos à óleo diesel, que produzem energia elétrica consumida no processo produtivo da Impugnante, inclusive, em etapas de beneficiamento ou acondicionamento não-industrial, realizados em atividade complementar à produção primária, consoante o parágrafo único do art. 3º da IN SUTRI nº 01/14. Destaca que a Solução de Consulta de Contribuintes da SEF/MG nº 090/2010 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS pela contribuinte, quando o óleo diesel é convertido em energia elétrica utilizada diretamente no seu processo produtivo, no alcance dado pela IN SUTRI nº 01/14.

Defende a Autuada que o Fisco deveria ter inserido no percentual do crédito – índice de aproveitamento, os veículos, bens e equipamentos de terceiros, para os quais exista contrato formal de locação, consoante simples pesquisa da base contratual da Autuada, que se encontra à disposição do Fisco, até mesmo porque, na resposta ao Termo de Intimação – AFRE-GGR nº 09/10/20, encontra-se, praticamente, todos esses contratos com terceiros (Vide fl.12/21 do relatório fiscal), no período autuado, qual seja 90% (noventa por cento) dos contratos referentes aos equipamentos/veículos cadastrados atualmente nos postos”.

Ressalta que a base em questão possui 70% (setenta por cento) dos contratos, acaso considerado o período fiscalizado que é mais abrangente.

Destaca a Solução de Consulta DOLT/SUTRI nº 088/07, dizendo que o Fisco estende o conceito de “veículo próprio” para os bens de terceiros locados, emprestados ou cedidos, contratualmente, porém operados pelo própria Contribuinte, *ex vi* do art. 222, inciso VII, do RICMS/02, e que, logo, engendram direito de crédito de ICMS para o contribuinte. Assim sendo, os bens de terceiros, que são objeto dos contratos da Impugnante, deveriam ter sido incluídos no *Percentual do crédito – índice de aproveitamento*, nos moldes da Solução de Consulta DOLT/SUTRI nº 088/2007, contudo, não o foram.

Entretanto, conforme se demonstrará, o consumo de óleo diesel nos referidos bens/equipamentos e veículos, relacionados no Anexo 2 do presente Auto de Infração, não fazem jus ao crédito do imposto.

No tocante aos geradores, verifica-se que a própria Contribuinte, em resposta à intimação fiscal, os classificou como sendo “Não operacional”, como se pode verificar no Anexo 2 deste Auto de Infração.

Para mais reforçar que, no período autuado, a Impugnante não faz jus ao crédito de ICMS relativo à entrada de óleo diesel, destaque-se que a própria Impugnante afirma que o estabelecimento de Rio Acima/MG “*tem unidades de processamento do minério, produzindo, pois, minério de ferro, a partir do ROM do minério (Run Of Mine) recebido das outras unidades*”.

Como restou demonstrado pela análise realizada pelo Fisco, em sua escrita fiscal, não houve o registro das NF-es da matéria-prima (ROM) no período fiscalizado, nem tampouco estoques de ROM.

Destaca o Fisco que, caso houvesse a entrada de matéria-prima (ROM), os equipamentos que compõem os sistemas de britagem e peneiramento deveriam ser movidos a óleo diesel, o que não é o caso, pois se sabe que estes equipamentos são movidos à energia elétrica.

Assim sendo, a Fiscalização não vislumbrou nenhum equipamento e/ou veículo que consumiu óleo diesel na linha principal de produção (extração/beneficiamento).

Corretamente, conclui a Fiscalização que, diante da inatividade operacional do Sujeito Passivo, fica claro que o laudo trazido pela Impugnante não se presta para estabelecer o percentual do ICMS a ser apropriado, pois, certamente, foi elaborado em situação de plena operação do estabelecimento autuado, que não é o caso dos autos.

Como já exposto, a totalidade do óleo diesel adquirido no período autuado não dá direito ao aproveitamento de crédito. Assim sendo, não há que se falar em inclusão de bens de terceiros no índice de aproveitamento de crédito.

Ademais, verifica-se que a Autuada não apresentou a totalidade dos contratos de terceirização, de modo, que, ainda que se fosse o caso, não sendo possível verificar sabe se os veículos relativos aos contratos faltantes seriam, ou não, operados por terceiros, o que, nessa última hipótese, inviabilizaria o aproveitamento do crédito do ICMS vinculado ao óleo diesel consumido, pois se trata de prova que somente o Sujeito Passivo poderia, e deveria, ter produzido.

A Impugnante alega que alguns “maquinários específicos da linha operacional da Autuada”, deveriam ter sido considerados pelo Fisco no “Percentual do crédito – índice de aproveitamento”, quais sejam:

- os caminhões traçados e os caminhões centopeia, os quais exercem função específica no transporte interno do minério, dentro do estabelecimento autuado;
- as escavadeiras, retroescavadeiras e pás carregadeiras que têm a função de carregar o minério nos caminhões para transporte interno até a área de armazenagem, bem como para alimentar a usina de beneficiamento do minério; sendo que os tratores de esteiras apenas cumprem a primeira função no processo produtivo da Impugnante.

Conclui que o óleo diesel consumido pelos veículos acima descritos representa produto intermediário, que é essencial para a transformação industrial do minério, nos moldes do inciso V do art. 66 do RICMS/02.

Diz que é viável o levantamento da informação da quantidade de escavadeiras, retroescavadeiras, pás carregadeiras, caminhões traçados, caminhões centopeia e tratores de esteiras, a partir do inventário de bens de cada tipo (Bloco G do SPED fiscal – frota própria) e da consulta à base contratual com terceiros (frota de terceiros), cujo valor deverá ser multiplicado pelo consumo médio mensal de cada tipo de bem, o qual poderia ser consultado nos respectivos manuais técnicos e estão discriminados no laudo pericial de consumo de óleo diesel da unidade de Rio Acima/MG de 2014, para se calcular o consumo total de óleo diesel do período autuado de 20 (vinte) meses (março de 2016 a agosto de 2017) e incluí-lo no percentual do crédito – índice de aproveitamento do trabalho fiscal.

Pondera que, ainda que os veículos aludidos desempenhassem outras funções na linha produtiva, seria papel da Fiscalização e deste Conselho de Contribuinte no mínimo, arbitrar um percentual, que seja proporcional ao tempo de emprego do veículo no processo produtivo de mineração, na extensão dada pela IN SUTRI nº 01/2014, em comparação ao emprego dado para as atividades de apoio à mineração.

Cabe mais uma vez ressaltar que a Autuada não exerce atividade de extração mineral, bem como já exposto anteriormente, não houve atividade de beneficiamento no período autuado, portanto, não há que se falar em transporte interno de minério de ferro. Portanto, os caminhões traçados, os quais a Autuada alega que são utilizados no transporte interno de minério de ferro, não são equipamentos aptos a compor o percentual de creditamento apurado pelo Fisco, como defendido pela Impugnante.

Registre-se que não consta do Anexo 2, o veículo “caminhão centopeia”.

No tocante às escavadeiras, retroescavadeiras, pás carregadeiras e tratores de esteiras, pelo mesmo motivo, não teriam como desempenhar qualquer função no processo de beneficiamento (britagem e peneiramento), porque estes não ocorreram no período autuado.

A própria Impugnante afirma que o laudo técnico confirmaria que todos os veículos estariam diretamente relacionados à linha de industrialização do minério e de seu transporte interno (mina até a usina). Entretanto, como já constatado, não há mina no estabelecimento autuado, portanto, não se poderia haver transporte interno, nos termos da IN nº 01/14.

Assim sendo, também não são passíveis de compor o índice de aproveitamento de crédito o óleo diesel consumido nas escavadeiras, tratores de esteiras (local de aplicação – mina), retroescavadeira e pá carregadeira (mina/beneficiamento), conforme informações da Impugnante.

Diante do exposto, correto o estorno dos créditos relativos à aquisição de óleo diesel, nos termos apurados pela Fiscalização.

Noutra toada, a Impugnante alega que, no que concerne à imunidade constitucional do art. 155, § 2º, inciso X, a, da CF/88, o próprio STF já se manifestou no sentido de que se trata de imunidade objetiva de ICMS, acerca de todas as operações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relativas à circulação de mercadorias para o exterior, na qual se permite a manutenção e o aproveitamento dos montantes de ICMS cobrados nas operações anteriores.

No seu entendimento, a manutenção e o aproveitamento dos créditos de ICMS, relativos às operações de exportação de mercadorias, desde que associados ao processo produtivo da Impugnante, e que sejam, pois, essenciais à transformação industrial do minério, engendram direito de crédito de ICMS vinculados ao consumo do óleo diesel e proporcional às saídas totais do estabelecimento autuado.

Aduz que, com fulcro no art. 21, § 2º, c/c o art. 32, II, ambos da LC nº 87/96, inclusive os créditos de bens de uso e consumo do óleo diesel, que é empregado na linha operacional da Autuada, à proporção das saídas totais, e desde que exista a efetiva saída das mercadorias para o exterior, não está condicionado à sua implementação, a partir de 2033, nos lindes do art. 33, inciso I, da LC n. 87/96, vez que é crédito de ICMS, albergado por imunidade constitucional objetiva e, portanto, incondicional.

Entretanto, tal argumento não merece guarida.

Como exposto no trabalho fiscal, os créditos de ICMS estornados são oriundos da aquisição de óleo diesel para abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos utilizados em atividades exercidas fora do processo de extração mineral, ou seja, fora da linha principal de produção, não se enquadrando como material intermediário, conforme Instruções Normativas SLT nº 01/86 e nº 01/14. Portanto, trata-se de material de uso e consumo do estabelecimento ou ainda, é utilizado fora do estabelecimento autuado, como se pode depreender da análise dos documentos trazidos aos autos.

Consoante os arts. 20 e 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, foi postergado para janeiro de 2033.

Observa-se da redação do art. 32 da LC nº 87/96, que os materiais de uso e consumo do estabelecimento não estão contemplados no inciso II do referido artigo. Confira-se:

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior; (Grifou-se)

A integração ou consumo de que trata o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 (§ 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75), que gera direito à manutenção dos créditos de ICMS (vedação de possibilidade de estorno) na proporção das operações para o exterior, restringe-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corroborar esse entendimento várias respostas dadas pela Superintendência de Tributação da SEF/MG a Consultas de Contribuintes. Confira-se as seguintes:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/2008

ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – INAPLICABILIDADE – A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei nº 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 092/2017

ORIGEM: Ouro Preto - MG

CONSULTA:

(...)

3 - Está correto o entendimento da Consulente segundo o qual poderá creditar-se do ICMS, interpretando que o material de uso e consumo, a teor do inciso II do art. 32 da Lei Complementar nº 87/1996, sujeita-se ao crédito para o contribuinte industrial, na parte proporcional da produção destinada à exportação para o exterior, considerando-se que materiais de uso e consumo não são itens supracitados?

RESPOSTA:

(...)

3 - Não. Importa destacar que foi assegurado, também, ao sujeito passivo, o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao seu uso ou consumo, consoante ao previsto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996.

Ocorre, porém, que a possibilidade do aproveitamento de tais créditos vêm sendo sistematicamente adiada por força das sucessivas alterações no teor do inciso I do art. 33 da referida Lei Complementar, o qual estabeleceu, atualmente, a sua implementação a partir de 1º/01/2020.

Note-se que o inciso II do art. 32 da Lei Complementar nº 87/1996 **não menciona mercadorias de uso e consumo**, como também não autoriza o creditamento de forma diversa do acima exposto, uma vez que **ao referir-se à palavra consumo restringiu-a de forma direta ao processo de produção de mercadorias,**

**como ocorre com os créditos referentes aos produtos intermediários**, cite-se, in litteris:

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento **para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias** industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior; (destacou-se)

Assim, em cumprimento ao disposto na referida Lei Complementar Federal, a legislação estadual prescreveu restrição de forma que somente darão direito ao crédito do imposto a entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento a partir da data estabelecida nesta Lei Complementar, nos termos da alínea “d” do item 4 do § 5º do art. 29 da Lei nº 6.763/1975 c/c inciso X do art. 66 do RICMS/2002.

(...) (Destacou-se.)

Nesse sentido, tem decidido reiteradamente este Conselho de Contribuintes, como se depreende dos Acórdãos nºs 23.910/21/1ª, 22.054/16/3ª e 4758/17/CE, dentre outros.

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.

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).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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, à Penalidade 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).

Diante do exposto, **ACORDA** a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. 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. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Juliana de Mesquita Penha.

**Sala das Sessões, 10 de agosto de 2023.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Revisor**

V/P