

Acórdão: 23.344/23/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002074525-29  
Impugnação: 40.010153206-93  
Impugnante: Lapa Vermelha Cal e Calcário S/A  
IE: 493377751.02-30  
Proc. S. Passivo: CLÁUDIA HORTA DE QUEIROZ  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

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

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL.** Acusação fiscal de falta de emissão de notas fiscais relativas ao fornecimento de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros, contratados para prestação de serviços na área interna do estabelecimento autuado. **Infração não caracterizada, uma vez que inexistente fato gerador do ICMS, in casu, razão de cancelamento da exigência de Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, inerentes aos exercícios de 2016 a 2021:

- 1.** aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a óleo diesel consumido em linhas marginais à de produção (fora do processo produtivo minerário) e/ou em veículos e equipamentos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS (*exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75*);
- 2.** falta de emissão de notas fiscais relativas ao fornecimento de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros, contratados para prestação de serviços na área interna do estabelecimento autuado (*exigência: MI – art. 55, II, “a” da Lei nº 6.763/75*).

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 47/101, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Às págs. 156, o Fisco acosta aos autos o Termo de Reformulação de Lançamento, com o intuito de promover a inclusão do art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6763/75, no campo “Penalidades” do Auto de Infração.

Regularmente cientificada, a Autuada adita sua impugnação às págs. 160/173, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 174/208.

Em sessão realizada no dia 26/10/22, a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, decidiu pelo retorno dos autos à Assessoria do CCMG para elaboração de parecer, em razão do disposto no item I da alínea “a” do inciso II c/c parágrafo único, ambos do art. 2º da Resolução nº 5589/22.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 211/262, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, cancelando-se a exigência fiscal relativa à irregularidade 02 do Auto de Infração.

---

## **DECISÃO**

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

### Das Preliminares

#### Da Arguição de Nulidade do Lançamento – Inclusão de Penalidade

Pronunciando-se sobre o Termo de Reformulação de Lançamento, a Impugnante afirma que *“a autoridade administrativa, que tem o dever, nas suas atribuições, de realizar todos os seus atos de forma vinculada, não se ateve à legislação pertinente para lavrar o Auto de Infração, posto que não observou o erro na capitulação das penalidades, tornando o ato nulo de pleno direito, por infringência ao princípio constitucional da legalidade”*, isso porque *“o ato praticado por autoridade pública, deve ter por finalidade apurar infrações, mas sempre de maneira vinculada, ou seja, seguindo as exatas prescrições da lei”*.

Acrescenta que, *“na modalidade de ato vinculado o auto de infração deve conter os exatos e precisos ditames determinados na lei específica, o que não ocorre no presente caso, já que o Auto de Infração que lastreou a cobrança indevida da multa padece de vício, qual seja, a inobservância da capitação dos artigos de forma correta e completa, que serviu de base legal para sua lavratura”*.

Sustenta, ao final, que, *“in casu, não se trata de simples modificação para INCLUIR o art. 55, inciso II, alínea a, da Lei 6763/1975 no rol de penalidades do Auto de Infração, tendo em vista que a penalidade corresponde na verdade a imputação de saída de ÓLEO DIESEL sem emissão do documento fiscal”*.

Sem razão, contudo, a Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que a acusação fiscal de falta de emissão de documentos fiscais “*no fornecimento de óleo diesel às empresas contratadas para a realização de diversas modalidades de prestação de serviço com fornecimento de mão de obra*” já constava no Auto de Infração originalmente formalizado.

Constava, ainda a indicação do valor da multa isolada exigida, “*por saídas desacobert. de doc. Fiscais*”, bem como a informação sobre o anexo do AI em que foi demonstrada a apuração da penalidade em questão, *verbis*:

#### Relatório do Auto de Infração

“.. Por meio da conferência das informações constantes nos arquivos eletrônicos que contém a escrituração fiscal digital arquivos SPED , bem como das informações prestadas pela contribuinte mediante intimação específica, constatou-se o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/09/2016 a 31/01/2021, conforme apurado no Anexo 1\*, decorrente do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de óleo diesel não caracterizado como produto intermediário, pois consumido em máquinas, equipamentos e veículos utilizados na linha marginal de produção, assim como, relativos às aquisições de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros e por eles operados, haja vista que foram contratados pela Autuada para realização de diversas modalidades de prestação de serviço com fornecimento de mão de obra.

A análise de forma individualizada da efetiva utilização de óleo diesel em cada máquina, equipamento e veículo pela Autuada, foi feita a partir de informações prestadas pela própria contribuinte, tendo sido observado pelo Fisco o conceito de produto intermediário extraído da Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986, c/c o artigo 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 25 de junho de 2014.

Assim, o aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o previsto no inciso III do artigo 70 da Parte Geral do RICMS/02 caracterizou infração à legislação tributária mineira, ensejando a cobrança do imposto e a aplicação das multas cabíveis, nos termos dos artigos 55, inciso XXVI, e 56, inciso II, da Lei 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

Constatou-se, também, que **não houve emissão de documentos fiscais no fornecimento de óleo diesel**

às empresas contratadas para a realização de diversas modalidades de prestação de serviço com fornecimento de mão de obra. De acordo com citadas informações prestadas pela própria contribuinte mediante intimação específica, o produto foi consumido nas máquinas, equipamentos e veículos de propriedade das contratadas

[...]

Exige-se: ICMS: R\$ ...

Multa de Revalidação: R\$ ...

Multa Isolada: R\$ ... (por aproveit. indevido de créd. de ICMS)

**Multa Isolada: R\$ ... (por saídas desacobert. de doc. fiscais)**

Total: R\$ ...

Compõem este Auto de Infração o Relatório Fiscal e o Anexo 1 (Apuração Fiscal), contendo as abas:

A) DCT;

**B) Apuração MI Saídas sem NF; ...”**

**Multa Isolada: R\$ ... (por saídas desacobert. de doc. fiscais)**

Total: R\$ ...

Compõem este Auto de Infração o Relatório Fiscal e o Anexo 1 (Apuração Fiscal), contendo as abas:

A) DCT;

**B) Apuração MI Saídas sem NF; ...”**

Por outro lado, no Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração, em suas alíneas “j” e “k”, foi indicada precisamente a capitulação legal da multa isolada em análise, qual seja, art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

Relatório Fiscal Anexado ao AI

“... j) **PENALIDADES**

**Lei nº 6.763**, de 26 de dezembro de 1975:

**Art. 55, inciso II, a**

Art. 55, inciso XXVI

Art. 56, inciso II

k) DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

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

Exercício	ICMS	MR	MI	TOTAL
2016	44.951,65	22.475,83	22.475,83	<b>89.903,31</b>
2017	196.926,44	98.463,24	98.463,24	<b>393.852,91</b>
2018	171.382,81	85.691,42	85.691,42	<b>342.765,65</b>
2019	145.338,71	72.669,37	72.669,37	<b>290.677,46</b>
2020	137.457,59	68.728,80	68.728,80	<b>274.915,19</b>
2021	12.770,90	6.385,45	6.385,45	<b>25.541,81</b>
Multa Isolada por saídas de óleo diesel para prestadoras de serviços sem emissão de NF - Lei nº 6763/75, Art. 55, II, a)			<b>135.116,16</b>	<b>135.116,16</b>
<b>TOTAL</b>	<b>708.828,09</b>	<b>354.414,16</b>	<b>489.530,32</b>	<b>1.552.772,57</b>

...” (Grifou-se)

A capitulação legal da penalidade também foi lançada no Anexo 1 do Auto de Infração, especialmente em sua aba “A – DCT”, onde foi, inclusive, reproduzida a sua redação contida na Lei nº 6.763/75 (conforme rodapé da planilha).

Tais fatos seriam mais que suficientes para afastar a preliminar arguida pela Impugnante, pois, como visto acima, apesar de não constar no campo próprio do Auto de Infração originalmente formalizado, a multa isolada exigida, relativa à acusação de falta de emissão de documentos fiscais “*no fornecimento de óleo diesel às empresas contratadas para a realização de diversas modalidades de prestação de serviço com fornecimento de mão de obra*”, foi indicada/informada nos anexos do AI.

Porém, agindo de forma zelosa, o Fisco lavrou o Termo de Reformulação de Lançamento (fl. 156), com fulcro no art. 145, inciso III c/c 149, inciso V do CTN, e promoveu a inclusão do art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6763/75, no campo próprio do Auto de Infração (campo “Penalidades”), reabrindo à Impugnante o prazo original de 30 (trinta) dias, para pagamento/parcelamento do crédito tributário ou para aditamento de sua impugnação, nos termos do art. 120, § 1º do RPTA, *verbis*:

**Termo de Reformulação de Lançamento**

“... Nos termos dos art. 145, inciso III e 149, inciso V, ambos do CTN, procede-se à Reformulação do Lançamento contido no auto de infração em referência, para promover, de ofício, a seguinte modificação: INCLUSÃO do art. 55, inciso II, alínea a, da Lei 6763/75, no campo “Penalidades” do auto de infração. Considerando que os demais itens do lançamento permanecem inalterados, fica o Sujeito Passivo intimado da reabertura do prazo para aditamento da impugnação, pagamento ou parcelamento do crédito tributário por 30 (trinta) dias, nos termos do art. 120, inciso II e § 1º, do RPTA.

Considerando que os demais itens do lançamento permanecem inalterados, fica o Sujeito Passivo **intimado** da reabertura do prazo para aditamento da impugnação, pagamento ou parcelamento do crédito tributário por **30 (trinta) dias**, nos termos do art. 120, inciso II e § 1º, do RPTA.” (Grifos Originais)

Por oportuno, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre o tema ora em análise:

“... No item 4, a autuada defende a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de o fisco não ter observado o erro na capitulação das penalidades, tornando o ato nulo de pleno direito, por infringência ao princípio da legalidade.

Segundo seu entendimento, o Auto de Infração “que lastreou a cobrança indevida da multa padece de vício”, pois não observou, de forma correta e completa, a capitulação dos artigos que serviram de base legal para sua lavratura.

Reproduz excertos de ensinamentos sobre nulidade de atos e, referindo-se à reformulação do lançamento, diz não se tratar de simples modificação para incluir o art. 55, inciso II, alínea a, da Lei 6763/1975 no rol de penalidades do Auto de Infração, tendo em vista que a penalidade corresponde à imputação de saídas de óleo diesel sem emissão de documentos fiscais e que esta penalidade “não tem pertinência com a hipótese aproveitamento de ICMS de óleo diesel”.

Traz aos autos decisão do CARF – Ministério da Economia –, versando sobre IRPJ, diz que referido Conselho reputa nulo o lançamento e enfatiza que equívoco dessa natureza não pode simplesmente ser corrigido pela administração, “em garantia as disposições dos artigos 142 e 149 do CTN, muito menos em sede de processo administrativo”, impondo-se a lavratura de novo Auto de Infração.

Eis que a lavratura do ‘Termo de Reformulação de Lançamento’ teve por finalidade incluir no campo ‘Penalidades’ do Auto de Infração a capitulação legal que suporta a cobrança da multa por ter a contribuinte promovido saídas de mercadoria – óleo diesel – sem a emissão de documentos fiscais, embora, como já dito no item 3, a ocorrência esteja descrita no 4º parágrafo do Relatório do Auto de Infração, consta no item “Exige-se” do Relatório e consta, também, no campo Demonstrativo do Crédito Tributário, parte integrante do Auto de Infração.

Não houve, portanto, modificações e/ou acréscimos na peça fiscal emitida que possam provocar sua nulidade, como quer a impugnante.

Ao contrário, a emissão do ‘Termo de Reformulação de Lançamento’, foi um ato administrativo previsto em LEI, que não acarretou lesão do interesse público e não resultou em prejuízo para terceiros, tornando o lançamento um ato administrativo PERFEITO, haja

vista encontrar-se, agora, COMPLETO, EFICAZ e EXEQUÍVEL.

A impugnante cita decisão do CARF, que trata de anulação de lançamento por modificação de Regime Jurídico, faz correlação com a autuação ora impugnada e infere que o 'equivoco' cometido por esta fiscalização 'não pode simplesmente ser corrigido pela administração, em garantia as disposições dos artigos 142 e 149 do CTN, muito menos em sede de processo administrativo, impondo-se a lavratura de novo Auto de Infração', sem apontar qual **garantia** foi afetada.

Está escrito nos artigos do CTN citados pela impugnante:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
- V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no

exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A emissão do “TERMO DE REFORMULAÇÃO DE LANÇAMENTO” foi Consoante:

CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

(...)

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

Está, também, em conformidade com a Lei nº 14.184, de 31/01/2002, que Dispõe sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Estadual’.

LEI Nº 14.184

CAPÍTULO XVI 33



Da Anulação, da Revogação e da Convalidação

Art. 64 – A Administração deve anular seus próprios atos quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

(...)

Art. 66. Na hipótese de a decisão não acarretar lesão do interesse público nem prejuízo para terceiros, os atos que apresentarem defeito sanável serão convalidados pela Administração.

Quando diz que a multa referente a saídas de óleo diesel sem emissão de documentos fiscais ‘não tem pertinência com a hipótese aproveitamento de ICMS de óleo diesel’, a impugnante se faz de desentendida, pois é óbvio que não há pertinência entre as duas hipóteses e a peça fiscal emitida registra, de forma distinta, as duas infringências por ela praticadas, como se vê no ‘Relatório’ do Auto de Infração:

‘Por meio da conferência das informações constantes nos arquivos eletrônicos ... arquivos SPED, bem como das informações prestadas pela contribuinte ..., constatou-se o recolhimento a menor do ICMS, ..., decorrente do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de óleo diesel não caracterizado como produto intermediário, ..., assim como, relativos às aquisições de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros e por eles operados, ...’.

‘Constatou-se, também, que não houve emissão de documentos fiscais no fornecimento de óleo diesel às empresas contratadas para a realização de diversas modalidades de prestação de serviço com fornecimento de mão de obra. De acordo com citadas informações prestadas pela própria contribuinte ..., o produto foi consumido nas máquinas, equipamentos e veículos de propriedade das contratadas’ ...”

Rejeita-se, portanto, a arguição de nulidade do Auto de Infração.

#### Da Arguição de Ofensa ao Princípio da Segurança Jurídica

A Impugnante relata, inicialmente, que “antes de discorrer sobre as questões capituladas no Auto de Infração, se faz mister realçar a necessidade de garantir o cumprimento do princípio da segurança jurídica a partir do advento da Lei nº 13.655/2018, que acrescentou novos artigos ao Decreto nº 4.657/1942, conhecido como a Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), posteriormente denominado de Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (LINDB)”.

Acrescenta que “os novos artigos acrescentados ao Decreto nº 4.657/1942 reforçam o dever da autoridade administrativa observar as decisões dominantes proferidas em âmbito judicial e administrativo, vinculando-as a uma espécie de “responsabilização pessoal” do agente público pelo impacto e dos efeitos práticos produzidos por sua decisão”, oportunidade em que transcreve os arts. 20, 21 e 23 do mencionado decreto.

Argumenta que “a combinação desses dispositivos transmite a nítida intenção da LEI nº 13.655, de 25 de Abril de 2018 de colocar fim às controvérsias entre os órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarretam “grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica” (art.103-A, § 1º, CF)”.

Aduz que, “a partir da entrada em vigor da LEI nº 13.655, de 25 de Abril de 2018, atuação dos órgãos da administração pública, Federal, Estadual e Municipal deve compreender a anulação de atos executivos ilegais e inconstitucionais segundo a interpretação do Poder Judiciário, que se salienta tem competência atribuída pela Constituição Federal de zelar para integridade do cumprimento do seu texto e das leis infraconstitucionais do país”.

Sustenta, dessa forma, que “a LEI nº 13.655, de 25 de Abril de 2018 tem como corolário garantir o princípio da segurança jurídica, com fundamento no artigo 5º, XXXVI, da Carta Magna, que remete a outros princípios como o da boa-fé administrativa, venire contra factum proprium (não pode a Administração Pública ir de encontro aos seus próprios atos)”.

Lembra que “a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 enumera como um de seus fundamentos, no art. 1º, a **soberania**, que é una, integral e universal, e **não pode de forma alguma sofrer restrições**”, complementando que, “por força dessa soberania da Constituição Federal, a validade jurídica do ato administrativo depende do cumprimento dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, e publicidade, e eficiência, caso contrário, estará maculado por vício que compromete a sua validade jurídica”.

Salienta que “a LEI nº 13.655, de 25 de Abril de 2018 trouxe de forma mais detalhada as diretrizes de atuação dos órgãos julgadores da administração pública, que em prol da garantia do princípio da segurança jurídica, devem pautar suas decisões nos princípios do caput do art. 37 da Constituição Federal, sob pena de incidir em erro grosseiro, repreendido pelo artigo 28 à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que elege diretamente o agente público como responsável civil pelos danos que vier a causar”.

Pondera que, “via de consequência, a autoridade administrativa ao julgar a defesa do administrado não pode se afastar do cumprimento da legislação reclamada, para atribuir força preponderante aos atos normativos de mera execução das normas em desacordo com a Constituição Federal e a legislação infraconstitucional, especialmente naqueles casos que a vasto pronunciamento do Poder Judiciário sobre o tema com o advento da LEI nº 13.655, de 25 de Abril de 2018”.

Enfatiza que, “no caso vertente de aproveitamento de crédito de ICMS, após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/1996, os insumos utilizados na cadeia de produção, mesmo aqueles que não se incorporam à mercadoria produzida, geram direito de crédito de ICMS” e transcreve decisões do STJ nesse sentido.

Conclui, dessa forma, que “o lançamento fiscal para glosa de créditos de ICMS de ÓLEO DIESEL implica em quebra do princípio da segurança jurídica, notadamente a partir da vigência da LC 87/96, que os insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito para cumprimento do princípio da não cumulatividade”.

Em que pese a sua extensa argumentação, verifica-se não assistir razão à Impugnante, pois, na análise de mérito do presente lançamento será demonstrado que há um amplo arcabouço legal que ampara o feito fiscal, transitando desde a CF/88 até as normas regulamentares internas do Estado de Minas Gerais, que autorizam os estornos de créditos em casos da espécie, não havendo que se falar, portanto, em insegurança jurídica.

Não obstante, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal acerca dessa arguição, que refuta com muita propriedade os argumentos da Impugnante, cujas contrarrazões são integralmente ratificadas, *in verbis*:

Manifestação Fiscal

“... No item III, a impugnante menciona a Lei nº 13.655/2018 – que acrescentou novos artigos ao Decreto Lei nº 4.657/1942 – e dá ênfase aos artigos 20, 21 e 23, de citado Decreto Lei, para se manifestar quanto ao princípio da segurança jurídica (...)

Encerrando o item, diz que o lançamento fiscal implica em quebra do princípio da segurança jurídica e que os insumos imprescindíveis à sua atividade empresarial ensejam direito de crédito para cumprimento do princípio da não-cumulatividade.

De plano, **salvo melhor entendimento, esse é um tema a ser tratado em outra esfera** – e após esgotadas todas as fases do processo no âmbito administrativo.

A par disso, há que se observar o que preconiza a legislação.

Constituição Federal

[...]

Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.

[...]

Ao dizer que os artigos 20, 21 e 23 do Decreto-Lei nº 4.657 reforçam o dever da autoridade administrativa de observar as decisões dominantes no âmbito judicial, a impugnante incorre em erro de interpretação, pois,

**como se vê na redação de citados artigos, não existe nada que possa levar à conclusão de que o fisco deva observar decisões dominantes no âmbito judicial.**

É um equívoco entender que o agente público deve agir conforme jurisprudência pois, nos termos do art. 37 da CF, **o agente público deve ter sua conduta lastreada pelo Princípio da Legalidade Estrita**, segundo o qual só é permitido agir ou se abster de ato se houver lei que o autorize.

Ademais, via de regra, **a jurisprudência se restringe às partes envolvidas em um determinado processo.** Tem até efeito de lei, mas aplica-se tão somente às partes envolvidas no litígio objeto daquele processo, o que vale inclusive nas decisões proferidas em sede de Repercussão Geral. **As exceções são a Súmula Vinculante e as decisões proferidas no Controle Concentrado de Constitucionalidade (ADI e ADC).** É importante salientar que quem faz leis é o legislativo e, neste sentido, nas decisões oriundas do Controle Difuso da Constitucionalidade – decisões restritas aos casos concretos objetos dos litígios judiciais –, quando uma lei é considerada inconstitucional pelo STF, terão que ser obedecidos os requisitos do art. 52, inciso X, da CF, que trata da prerrogativa do Senado Federal de suspender, no todo ou em parte, a lei que venha a ser considerada inconstitucional pela suprema corte, para que o legislativo possa elaborar uma nova lei que esteja de acordo com esta decisão.

Nesse contexto, caberá à administração pública, e não ao seu agente, tomar providências no sentido de promover a alteração dos decretos e resoluções para adequação ao novo entendimento jurisprudencial objeto de repercussão geral publicado pela corte superior.

Assim, a administração pública deverá assegurar, no planejamento das ações fiscais, a abstenção de qualquer atividade fiscalizadora que contrarie a decisão objeto de repercussão geral que declare a inconstitucionalidade de uma determinada lei e que ainda não esteja respaldada por nova lei elaborada pelo legislativo, sendo que, **até onde sabemos, no que diz respeito à legislação estadual que estabelece regras pertinentes ao aproveitamento do crédito do ICMS nas aquisições de produtos considerados como intermediários, não há nenhuma declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF. Portanto, são todas, normas constitucionalmente válidas.**

No tocante à assertiva de que a validade jurídica do ato administrativo depende do cumprimento dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e que, caso contrário, estará maculado por vício, é evidente o seu não cabimento pois:

a) **quanto à legalidade:** o trabalho está consoante legislação vigente e passou pelo crivo do Setor de Controle de Qualidade;

b) **quanto à publicidade:** embora desnecessário, mas, para fins de registro, cabe lembrar que ações fiscais estão sob a égide do sigilo fiscal. Desta forma, este é um princípio de impossível aplicação pelo fisco, o que não prejudica o livre acesso ao processo tributário administrativo do qual faça parte a contribuinte autuada, sendo-lhe garantido desde então o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa;

c) **quanto à eficiência:** 'in casu', é um princípio cuja observância está reservada à administração fazendária e;

d) **quanto à impessoalidade e moralidade:** não há no trabalho fiscal, ora discutido, elementos que possam se caracterizar como ofensas a estes princípios.

Com relação à afirmativa de que os artigos 20, 21 e 23, acrescidos ao Decreto Lei nº 4.657/1942, pela Lei nº 13.655/2018, reforçam o dever da autoridade administrativa de observar as decisões dominantes no âmbito judicial, vinculando-as a “uma espécie de responsabilização pessoal do agente público pelo impacto e dos efeitos práticos produzidos por sua decisão”, cabe dizer que o artigo 28, também acrescido ao citado Decreto Lei, estabelece que a arguida, pela impugnante, responsabilização pessoal do agente público **está restrita a duas ocorrências: dolo e erro grosseiro.**

Quanto à prática de dolo, tem-se que a previsão de dolo disposta no citado art. 28 do Decreto Lei nº 4.657/1942, 'in casu', se equipararia à intenção de cometer ato lesivo ao sujeito passivo e, é de se entender que tal não se aplica ao feito fiscal ora impugnado, pois todos os atos compreendidos nos procedimentos preliminares de auditoria, que recaiu sobre a impugnante, bem como, a lavratura e controle de qualidade do presente lançamento tributário estão respaldados pelo **Princípio da Legalidade Estrita**, conforme se vê na legislação capitulada no presente AI,

afastando, assim, quaisquer possibilidades de conduta dolosa por parte desta fiscalização, capaz de provocar os danos previstos no art. 28 da Lei em comento.

No que tange à possibilidade de ter havido erro grosseiro, como já dito, o trabalho foi submetido ao crivo do Setor de Controle de Qualidade, o que significa dizer que, ao aprovar o trabalho, a equipe de referido setor incorreu no mesmo erro grosseiro porventura cometido por esta fiscalização. **Cabe lembrar que o Setor de Controle de Qualidade segue a jurisprudência firmada pelo Conselho de Contribuintes e exerce a verificação de todos os aspectos do lançamento tributário:** temporal, espacial, material, quantitativo e subjetivo, nos termos do art. 142 do CTN.

No que concerne ao argumento de que a Lei nº 13.655/2018 visa garantir o princípio da segurança jurídica, com fundamento no artigo 5º, inciso XXXVI, da CF, tem-se que, **não há, na autuação ora impugnada, indicativos de que houve prejuízos a direito adquirido, a ato jurídico perfeito e a coisa julgada.**

Quanto ao argumento de que a combinação dos artigos 20, 21 e 23 da Lei nº 13.655/2018, transmite a intenção de citada Lei de colocar fim às controvérsias entre os órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, que acarretem insegurança jurídica e multiplicação de processos sobre questão idêntica – conforme estabelecido no caput e no § 1º do art. 103-A da CF –, **cabe salientar que não existe Súmula Vinculante relativa à matéria ora discutida ...**” (Destacou-se)

Como bem salienta o Fisco, o presente lançamento está em perfeita sintonia como o princípio da legalidade, tendo sido lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, estando plenamente apto, pois, a surtir todos os efeitos que lhes são próprios.

Rejeita-se, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

### **Do Mérito**

**Irregularidade nº 01 – Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Óleo Diesel**

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a óleo diesel consumido fora do processo produtivo minerário e/ou consumido

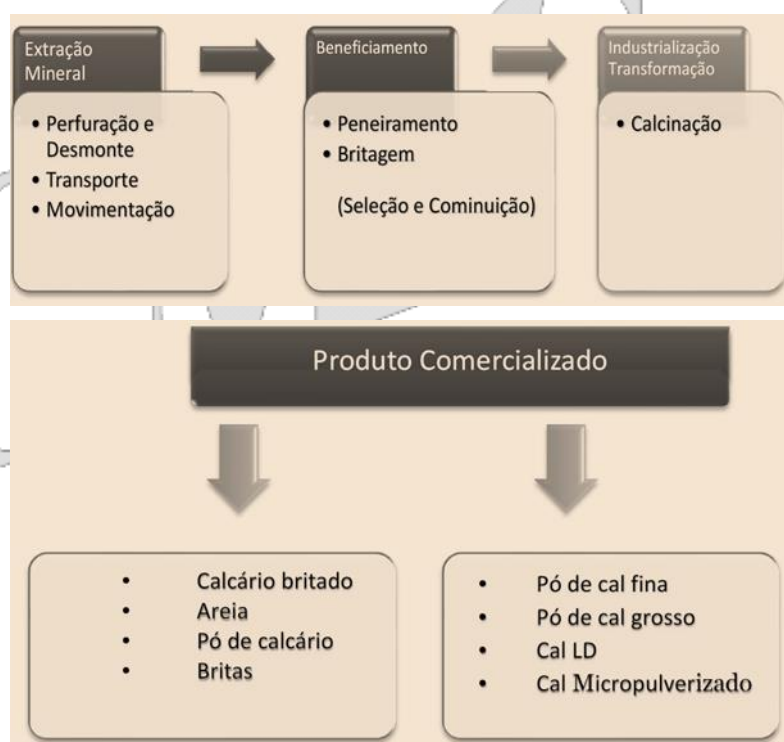
## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS.

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

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante traz uma breve síntese de seu processo produtivo, nos seguintes termos:

“A Contribuinte tem como objetivo social a exploração e o aproveitamento de jazidas minerais em todo o território nacional, cominuição, industrialização, moagem, classificação, comércio e exportação de calcário, cal virgem, cal hidratada e outros minérios em geral, vejamos:



O processo industrial da Contribuinte pode ser dividido em 02 (duas) fases: 1ª.) mineração, que compreende as etapas de perfuração, desmonte, carregamento, transporte/movimentação e britagem do calcário(beneficiamento) até a estocagem, que poderá ser comercializado em diversas granulometrias; e a 2ª.) calcinação do calcário (transformação) para obtenção da CAL - NCM/SH 25221000, que constitui a sua atividade principal perante o CNPJ/MF:

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL  
23.92-3-00 - Fabricação de cal e gesso

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS  
08.10-0-04 - Extração de calcário e dolomita e beneficiamento associado

No exercício dessas atividades econômicas, a Contribuinte está obrigada ao pagamento do ICMS exigível quando das operações de circulação de mercadorias realizadas no mercado nacional, apurado sob o regime de débito e crédito, pelo qual abate-se do montante devido pelo contribuinte o valor pago por este em etapas anteriores, em suas compras de bens ou serviços já tributados pelo imposto.

Neste contexto, a Contribuinte compensou créditos de ICMS advindos das aquisições de OLÉO DIESEL empregados em equipamentos/máquinas/veículos utilizados na atividade fim da empresa.

Ocorre que, a autoridade administrativa em cumprimento da ação fiscal para análise do autolançamento de créditos do ICMS de OLÉO DIESEL, concluiu que houve apropriação indevida de créditos de ICMS dessa natureza, vejamos: ...”

Narra que *“o Auto de Infração glosou os créditos de ICMS advindos das aquisições de óleo diesel empregados nos equipamentos/máquinas/veículos a seguir: gerador portátil, empilhadeira Hyster H55N, carregadeira CAT 966R, carregadeira Liebherr L580 2Plus, carregadeira Volvo L50D, carregadeira Liebherr L538 2Plus, trato esteira D6D, carregadeira Bob CAT 753, caminhão traçado, caminhão pipa e moto niveladora”*, oportunidade em que cita os dispositivos e normas legais que embasaram a presente autuação, listados no Auto de Infração.

A seguir, a Impugnante salienta que a Constituição Federal se ocupou de *“reservar exclusivamente à LEI COMPLEMENTAR dispor sobre normas gerais aplicáveis em matéria tributária das matérias relacionadas no art. 146; bem como a disciplina do ICMS de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do item XII, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal”*.

Acrescenta que, *“a soberania da Constituição Federal (art. 1º) por sua vez impõe que a cobrança do ICMS pelo Estado de Minas Gerais deve estar alinhada com os arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/1996, que asseguram textualmente o direito de apropriação dos créditos de ICMS de insumos imprescindíveis à atividade do estabelecimento”*.

Aduz que *“a mens legis da Lei Complementar nº 87/1996 foi abolir a distinção entre crédito físico e crédito financeiro, conforme o Projeto de Lei Complementar nº 95, de 1996, de autoria do Deputado Antônio Kandir”*, verbis:

*“O projeto abole a distinção, em primeiro lugar porque o não creditamento do imposto referente a bens do ativo permanente produz efeitos cumulativos que não se compadecem com imposto deste tipo, nem com o texto constitucional e, em segundo lugar, porque torna o imposto mais compatível com sua função econômica.”*



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma, nessa linha, que “*após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/1996 é legítimo o direito de crédito de ICMS quando a mercadoria adquirida for insumos de produção, que compreendem todo e qualquer elemento diretamente necessário em um processo de produção, tais como os produtos usados na fabricação, a energia, os combustíveis em geral, o maquinário (máquinas e equipamentos) etc.*”.

Informa que, “*neste contexto, a Contribuinte apropriou-se de créditos de ICMS advindos das aquisições de OLÉO DIESEL empregado em equipamentos/máquinas/veículos necessários para consecução das atividades de mineração e calcinação do calcário*”.

Entende ser importante mencionar “*que todos os equipamentos, veículos e máquinas que consomem o ÓLEO DIESEL integram a conta de ativo imobilizado da Contribuinte, inclusive, aqueles equipamentos, veículos e máquinas relacionados na planilha como bens de terceiro, considerando que há contratos de arrendamentos firmados por longo prazo*”, acrescentando que “*os equipamentos, máquinas e veículos de terceiro foram registrados em conta do ativo imobilizado na modalidade de arrendamento financeiro na vigência do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), que vigorou até 31/12/2018; substituído pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) que passou a vigorar a partir de 01/01/2019, quando todos os arrendamentos de longo prazo passaram a ser reconhecidos dentro do Balanço Patrimonial do arrendatário*”.

Logo, na sua visão, “*não há dúvidas de que os equipamentos, máquinas e veículos são voltados para consecução das atividades de mineração e calcinação do calcário desenvolvidas pela Contribuinte*”.

Pontua que, “*no trabalho fiscal, embora boa parte do OLÉO DIESEL adquirido para emprego nesses equipamentos/máquinas/veículos utilizados pela Contribuinte os respectivos créditos de ICMS tenham sido admitidos, houve a glosa de parte dos créditos de ICMS advindos da aquisição de ÓLEO DIESEL*” consumido nos seguintes equipamentos/máquinas/veículos:

Óleo Diesel Admitido	Óleo Diesel Não-Admitido
3.414.276,00 litros	1.318.363,86 litros
	Equipamentos
	Gerador portátil, empilhadeira Hyster H55N, carregadeira CAT 966R, carregadeira Liebherr L580 2Plus, carregadeira Volvo L50D, carregadeira Liebherr L538 2Plus, trator esteira D6D, carregadeira Bob CAT 753, caminhão traçado, caminhão pipa e moto niveladora.

Expõe que, “*consta do lançamento que os equipamentos/máquinas/veículos acima seriam utilizados na linha marginal de produção*”, acrescentando que “*as etapas do processo produtivo classificados como linha marginal são: limpeza da mina, remoção e carregamento do calcário lavado para a bacia de decantação, estocagem de produtos, içamento de peças e componentes de equipamentos durante as manutenções, limpeza do pátio de carregamento de cal, molhar as instalações de beneficiamento e carregamento de calcário e cal, abastecimento de máquinas e*

*equipamentos durante o processo produtivo, carregamento de cal e calcário, preparação da área de desmonte e beneficiamento do calcário, transporte de explosivos para área de desmontes e limpeza das instalações do processo de beneficiamento do calcário e da cal”.*

Salienta, porém, que *“todas as etapas acima relacionadas notadamente fazem parte das atividades desenvolvidas de mineração e produção de cal, não sendo pertinente classificá-las como linha marginal”.*

Prossegue alegando que, *“tratando-se de atividade de mineração, em razão de suas especificidades, é oportuno lembrar a Instrução Normativa SLT nº 01/2.001, que trouxe importantes esclarecimentos para dirimir controvérsias acerca das etapas do processo produtivo de mineração, que se inicia na fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação de minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem”.*

Pondera, nesse sentido, que *“a Instrução Normativa SLT nº 01/2.001 esclareceu também que os insumos adquiridos para serem consumidos nessas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras eram produtos intermediários, exemplificando, dentre outros, o OLÉO DIESEL”*, conforme abaixo:

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

Acentua que *“o art. 2º. da IN SLT nº 01/2001 menciona textualmente que o óleo diesel para efeito de crédito de ICMS, que inclui na categoria de insumos de produção que não integram ao produto final, mas, são necessários para consecução da atividade, são entendidos como produtos intermediários lato sensu. Sobre o tema, o Ministério da Fazenda editou o Parecer Normativo CST nº 65/1979”*, nos seguintes termos:

“10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos ‘que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização’, para efetivo de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

(...)

10.2. A expressão ‘consumidos’, sobretudo levando-se em conta que as restrições ‘imediate e integralmente’, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de que entendida em sentido amplo, abrangendo,

exemplificadamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, deste que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais, e as intermutáveis, bem como qualquer outros bens que, não sendo partes nem peças, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10,1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

(...)

11. Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que integram o produto final (matérias-primas e produtos intermediários, 'strito sensu', e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.”

Ressalta que “a IN SUTRI nº 01, de 25 de junho de 2014, embora o texto não seja tão específico quanto ao art. 2º. da IN SLT nº 01/2001”, assim estabelece:

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.

Aduz, nessa linha, que, “apesar de revogados os atos normativos que traziam maior clareza ao cumprimento da Lei Complementar nº 87/1996, não significa que possa haver cerceamento do direito de créditos desta natureza, pois, permanecem inalterados o texto da lei complementar, notadamente os arts. 19 e 20, que garantem a apropriação de créditos de ICMS desta natureza, advindos das aquisições de insumos necessários à consecução da atividade da Contribuinte”.

Cita e reproduz excertos do Acórdão nº 14.618/00/1ª, que examinou a questão à luz da Instrução Normativa SLT nº. 01, “concluindo, que a planta industrial de uma mineradora deve ser analisada e vista com um todo, e não tomada por partes, como se independentes fossem”.

Afirma que “*as etapas do processo produtivo de limpeza da mina, remoção e carregamento do calcário lavado para a bacia de decantação, estocagem de produtos, içamento de peças e componentes de equipamentos durante as manutenções, limpeza do pátio de carregamento de cal, molhar as instalações de beneficiamento e carregamento de calcário e cal, abastecimento de máquinas e equipamentos durante o processo produtivo, carregamento de cal e calcário, preparação da área de desmonte e beneficiamento do calcário, transporte de explosivos para área de desmontes e limpeza das instalações do processo de beneficiamento do calcário e da cal, TODAS fazem parte das atividades desenvolvidas pela Contribuinte e sem as quais o ciclo de produtivo ficaria prejudicado*”.

Conclui, nesses termos, que “*está amparada pelo direito de apropriação de todos os créditos de ICMS em análise, nos termos do art. 155, § 2º, incisos I e II, e XII, da Constituição Federal c/c arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/1996*”.

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

**“NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRESTAÇÕES SEGUINTEs, **A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO** OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO’.

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

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

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

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

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

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

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO”

(DESTACOU-SE)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86, segundo a qual produto intermediário é aquele que,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também aquele que, embora não se integre ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A mesma instrução normativa 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.

IN SLT N° 01/86

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

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.

Efeitos de 21/02/86 a 31/03/17 - Redação original:

"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 ou desgastando, 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."

(...)

No caso dos autos, como a empresa autuada exerce atividade mista de mineração e industrialização (produção de cal), o óleo diesel somente gera direito a créditos do imposto se for consumido imediata e integralmente no curso do processo produtivo mineral ou na etapa de industrialização propriamente dita (produção de cal).

Nesse sentido, o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que revogou a Instrução Normativa SLT nº 01/01, define o processo produtivo das empresas que exploram a mineração, como é o caso do estabelecimento autuado (atividade mista de mineração e industrialização – fabricação de cal), 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.

(...)

Esclareça-se, por oportuno, que a IN nº 01/14 apenas firmou o entendimento de que a atividade de mineração não está inserida no conceito de industrialização, ou seja, a referida norma legal sustenta o entendimento de que o minério extraído continua a ser produto primário, mesmo após os processos<sup>1</sup> a que é submetido pelas empresas mineradoras.

Tal entendimento, entretanto, não modificou os critérios utilizados pelo Fisco no presente lançamento, uma vez que, sob a ótica do crédito do ICMS, tanto a IN SUTRI nº 01/14 quanto a IN SLT nº 01/01, acatam os créditos relativos ao óleo diesel consumido nas fases que compõem o processo produtivo das mineradoras, quando equiparado a produto intermediário (óleo diesel consumido como força motriz de máquinas/veículos/equipamentos utilizados na linha central de produção), nos termos estabelecidos na IN nº 01/86.

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

---

<sup>1</sup> Processos ou tratamentos complementares à extração mineral (beneficiamento mineral ou não industrial) dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias, tais como: fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração ou aglutinação, briquetagem, nodulação, sinterização, pelotização, desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtragem, etc.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, no presente caso, o direito ao crédito do ICMS relativo à entrada de óleo diesel somente é reconhecido se ele for consumido imediata e integralmente no curso do processo produtivo da mineração ou na produção de cal, isto é:

- No desmonte da rocha;
- Na movimentação de material entre o desmonte e o beneficiamento mineral/estocagem;
- Na industrialização propriamente dita (produção de cal).

Nessas fases, o óleo diesel é equiparado a produto intermediário, por ser utilizado como força propulsora (ou força motriz) das máquinas, equipamentos e veículos que tenham participação direta no processo produtivo mineral ou na fabricação da cal.

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

Portanto, no presente caso, os créditos relativos ao óleo diesel somente são admitidos se o seu consumo ocorrer em máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente no processo produtivo mineral.

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

- a)** Máquina/veículos/equipamentos cujos créditos de óleo diesel foram mantidos;
- b)** óleo diesel consumido em máquinas/veículos/equipamentos (ou atividades) de propriedade da Impugnante (ou formalmente locados), não utilizados diretamente no processo produtivo mineral ou na industrialização do produto final (créditos integralmente estornados);
- c)** óleo diesel consumido em veículos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS (créditos integralmente estornados), devendo-se ressaltar que, também neste caso, as máquinas, veículos e equipamentos foram utilizados em atividades que não se confundem com o processo produtivo mineral propriamente dito.

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

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

Como já informado, o Fisco manteve integralmente os créditos do óleo diesel consumido em máquinas/veículos/equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo mineral ou no processo de industrialização do produto final, conforme exemplos abaixo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS MANTIDOS

DESCRIÇÃO DO BEM PRINCIPAL	UTILIZAÇÃO	FASE DO PROCESSO PRODUTIVO	COMPLEMENTO
BRIT. MAND. SANDVIK QJ340	UTILIZADO NA FRAGMENTAÇÃO DO CALCÁRIO PARA SER CLASSIFICADO E BENEFICIADO.	BENEFICIAMENTO MINERAL	JAZIDA E BRITAGEM
BRITADOR GIROSFERICO QH330	UTILIZADO NA FRAGMENTAÇÃO DO CALCÁRIO PARA SER CLASSIFICADO E BENEFICIADO.	BENEFICIAMENTO MINERAL	JAZIDA E BRITAGEM
CAMINHAO FORA DE ESTRADA RK 425	UTILIZADO NO TRANSPORTE DO CALCÁRIO DESMONTADO ATÉ O PROCESSO DE BRITAGEM E BENEFICIAMENTO.	MOVIMENTAÇÃO DO CALCÁRIO	JAZIDA
CAMINHÃO TRAÇADO	UTILIZADO NO TRANSPORTE DO CALCÁRIO DESMONTADO ATÉ O PROCESSO DE BRITAGEM E BENEFICIAMENTO.	DESMONTE	JAZIDA
CARREGADEIRA CAT 966C	UTILIZADO NO CARREGAMENTO DO CALCÁRIO DESMONTADO E BENEFICIADO.	MOVIMENTAÇÃO DO CALCÁRIO	JAZIDA E BRITAGEM
CARREGADEIRA CAT 966R	UTILIZADO NO CARREGAMENTO DO CALCÁRIO DESMONTADO E BENEFICIADO.	MOVIMENTAÇÃO DO CALCÁRIO	JAZIDA
CARREGADEIRA LIEBHERR L538 2 PLUS 1	UTILIZADO NO CARREGAMENTO DO CALCÁRIO DESMONTADO E BENEFICIADO.	MOVIMENTAÇÃO DO CALCÁRIO	BRITAGEM E CARREGAMENTO
CARREGADEIRA LIEBHERR L580 2PLUS2	UTILIZADO NO CARREGAMENTO DO CALCÁRIO LAVADO E BENEFICIADO.	MOVIMENTAÇÃO DO CALCÁRIO	JAZIDA
COMBUSTOR PILOTO DOS FORNOS MAERZ	UTILIZADO PARA AQUECIMENTO DO FORNO DE PRODUÇÃO DA CAL.	CALCINAÇÃO	FÁBRICA DE CAL
ESCAVADEIRA HIDRAULICA LIEBHERR	UTILIZADO NA REMOÇÃO E CARREGAMENTO DO CALCÁRIO DESMONTADO.	MOVIMENTAÇÃO DO CALCÁRIO	JAZIDA
ESCAVADEIRA HIDRAULICA LIEBHERR R974	UTILIZADO NA REMOÇÃO E CARREGAMENTO DO CALCÁRIO DESMONTADO.	MOVIMENTAÇÃO DO CALCÁRIO	JAZIDA
ESCAVADEIRA HIDRAULICA VOLVO	UTILIZADO NA REMOÇÃO E CARREGAMENTO DO CALCÁRIO DESMONTADO.	MOVIMENTAÇÃO DO CALCÁRIO	JAZIDA
ESCAVADEIRA HITACHI 470	UTILIZADO NA REMOÇÃO E CARREGAMENTO DO CALCÁRIO DESMONTADO.	DESMONTE	JAZIDA
ESCAVADEIRA KOMATSU	UTILIZADO NA REMOÇÃO E CARREGAMENTO DO CALCÁRIO DESMONTADO.	MOVIMENTAÇÃO DO CALCÁRIO	JAZIDA
ESCAVADEIRA KOMATSU	UTILIZADO NA REMOÇÃO E CARREGAMENTO DO CALCÁRIO DESMONTADO.	DESMONTE	JAZIDA
ESCAVADEIRA LIEBHERR	UTILIZADO NA REMOÇÃO E CARREGAMENTO DO CALCÁRIO DESMONTADO.	DESMONTE	JAZIDA
GERADOR DA BRITAGEM	UTILIZADO NA GERAÇÃO DE ENERGIA AUXILIAR PARA OS EQUIPAMENTOS DO PROCESSO DE BRITAGEM E BENEFICIAMENTO DO CALCÁRIO.	BENEFICIAMENTO MINERAL	BRITAGEM
GERADOR EMERGENCIA	UTILIZADO NA GERAÇÃO DE ENERGIA AUXILIAR PARA OS EQUIPAMENTOS DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DA CAL.	CALCINAÇÃO	FÁBRICA DE CAL
PENEIRA VIB. SANDVIK QA451	UTILIZADO NA CLASSIFICAÇÃO E BENEFICIAMENTO DO CALCÁRIO.	BENEFICIAMENTO MINERAL	JAZIDA E BRITAGEM
PERFURATRIZ	UTILIZADO NA FURAÇÃO DA ROCHA PARA REALIZAR O DESMONTE DO CALCÁRIO.	DESMONTE	JAZIDA
PERFURATRIZ HIDR. ATLAS COPCO ROC D7	UTILIZADO NA FURAÇÃO DA ROCHA PARA REALIZAR O DESMONTE DO CALCÁRIO.	DESMONTE	JAZIDA
PERFURATRIZ HIDRAULICA INGERSOL RAND	UTILIZADO NA FURAÇÃO DA ROCHA PARA REALIZAR O DESMONTE DO CALCÁRIO.	DESMONTE	JAZIDA

**b e c) Créditos Integralmente Glosados** - Óleo diesel consumido em veículos e equipamentos, próprios ou de terceiros, não utilizados diretamente no processo produtivo mineral ou na industrialização do produto final:

Conforme quadros abaixo elaborados pelo Fisco, a glosa dos créditos se refere ao óleo diesel consumido em máquinas, veículos e equipamentos de propriedade da Impugnante ou de propriedade de terceiros e operados por estes, que não têm participação no processo de extração, na movimentação interna do minério (calcário), no beneficiamento mineral ou na fabricação de cal.

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

**BENS PRÓPRIOS**

<b>DESCRIÇÃO COMPLETA</b>	<b>FASE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO</b>	<b>FUNÇÃO DESENVOLVIDA</b>	<b>LOCAL DE UTILIZAÇÃO</b>
Gerador portátil da manutenção	Manutenção dos equipamentos	Geração de energia auxiliar para as manutenções	Manutenção industrial
Empilhadeira Hyster H55N	Estocagem dos produtos produzidos - estocagem	Movimentação e içamento de cargas e armazenamento	Almoxarifado, carregamento e manutenção automotiva
Carregadeira Cat 966R	Carregamento da cal produzida e beneficiada - movimentação da cal	Carregamento, limpeza de vias e movimentação de material	Carregamento
Carregadeira Liebherr I580 2plus2	Carregamento do calcário lavado e beneficiado - movimentação do calcário	Carregamento, limpeza de vias e movimentação de material	Instalação lavadora
Carregadeira Volvo L50D	Carregamento da cal produzida e beneficiada - movimentação da cal	Carregamento, limpeza de vias e movimentação de material	Carregamento
Carregadeira Cat 966C	Carregamento do calcário lavado e beneficiado - movimentação do calcário	Carregamento, limpeza de vias e movimentação de material	Instalação lavadora
Carregadeira Liebherr I538 2 plus 1	Carregamento do calcário lavado e beneficiado - movimentação do calcário	Carregamento, limpeza de vias e movimentação de material	Instalação lavadora
Trator de esteira D6D	Preparação da área de desmonte e beneficiamento do calcário -desmonte	Decapeamento, limpeza e manutenção de vias	Jazida
Carregadeira BOB CAT 753	Limpeza das instalações -movimentação do calcário e da cal	Pequenas limpezas nas instalações de britagem e carregamento	Britagem e fábrica de cal

**BENS DE TERCEIROS OPERADOS PELA IMPUGNANTE**

<b>DESCRIÇÃO COMPLETA</b>	<b>FASE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO</b>	<b>FUNÇÃO DESENVOLVIDA</b>	<b>LOCAL DE UTILIZAÇÃO</b>
Escavadeira Volvo 360	Remoção e carregamento do calcário lavado da bacia de decantação - Movimentação do calcário	Limpeza das bacias de decantação do calcário lavado	Instalação lavadora
Escavadeira Volvo 460	Remoção e carregamento do calcário desmontado - Desmonte	Limpeza do bota fora	Jazida
Caminhão munck VW 8.160	Içamento de peças e componentes dos equipamentos durante as manutenções - Manutenção dos equipamentos	Içamento e transporte de peças e componentes.	Manutenção automotiva
Caminhão munck VW 24.280	Içamento de peças e componentes dos equipamentos durante as manutenções - Manutenção dos equipamentos	Içamento e transporte de peças e componentes.	Manutenção industrial

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### BENS DE TERCEIROS OPERADOS PELA IMPUGNANTE - CONTINUAÇÃO

DESCRIÇÃO COMPLETA	FASE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO	FUNÇÃO DESENVOLVIDA	LOCAL DE UTILIZAÇÃO
Trator varredeira	Limpeza do patio de carregamento da cal produzida - Movimentação do calcário e da cal	Limpeza da área pavimentada das instalações da fábrica de cal	Carregamento
Caminhão pipa	Molhar as instalações de beneficiamento e carregamento de calcário e cal - Meio ambiente	Limpeza das instalações e dos pavimentos da empresa.	Carregamento/Jazida
Caminhão comboio vw 17.190	Abastecimento das máquinas e equipamentos - Abastecimento dos equipamentos	Abastecimento e lubrificação dos equipamentos móveis próprios e de terceiros.	Jazida/britagem/fábrica de cal/instalação lavadora
Carregadeira Volvo I90	Carregamento do calcário lavado e beneficiado - Movimentação do calcário	Carregamento, limpeza de vias e movimentação de material	Instalação lavadora
Caminhão 3/4	Transporte dos explosivos para área de desmonte - Desmonte	Transporte de explosivos e materiais da jazida e britagem	Jazida
Mini carregadeira Bob Cat	Limpeza das instalações - Movimentação do calcário e da cal	Pequenas limpezas nas instalações de britagem e carregamento	Jazida e fábrica de cal
Toyota Hilux	Utilizado pelo diretor da empresa - Diretoria	Veículo de transporte particular da diretoria	Diretoria
Chevrolet Trailblazer	Utilizado pelo diretor da empresa - Diretoria	Veículo de transporte particular da diretoria	Diretoria
Volkswagen Golf	Utilizado pelo diretor da empresa - Diretoria	Veículo de transporte particular da diretoria	Diretoria

### BENS DE TERCEIROS E OPERADOS POR ELES

BEM	PROPRIETÁRIO DO BEM	FORNECEDOR DA MÃO DE OBRA QUE OPERA O BEM	FASE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO	FUNÇÃO DESENVOLVIDA
Caminhão traçado	ETS - Engenharia Tecnologia e Serviços Ltda	ETS - Engenharia Tecnologia e Serviços Ltda	Transporte do material removido da limpeza na área de desmonte do calcário.	Limpeza de mina
Retroescavadeira	ETS - Engenharia Tecnologia e Serviços Ltda	ETS - Engenharia Tecnologia e Serviços Ltda	Limpeza e preparação da área de desmonte do calcário.	Limpeza de mina
Caminhão traçado	Suprema Servicos Industriais Ltda.	Suprema Servicos Industriais Ltda.	Transporte do material removido da limpeza na área de desmonte do calcário.	Limpeza de mina
Carregadeira volvo	Suprema Servicos Industriais Ltda.	Suprema Servicos Industriais Ltda.	Carregamento e limpeza da mina para o desmonte do calcário.	Limpeza de mina
Escavadeira cat	Suprema Servicos Industriais Ltda.	Suprema Servicos Industriais Ltda.	Limpeza da mina para remoção e carregamento do calcário desmontado.	Limpeza de mina
Caminhão pipa	Excatran Detonacoes Ltda	Excatran Detonacoes Ltda	Molhar as instalações de beneficiamento e carregamento de calcário e cal.	Limpeza das instalações e dos pavimentos da empresa
Moto niveladora	Mecânica Aguiar Ltda	Mecânica Aguiar Ltda	Preparação da área de desmonte e beneficiamento do calcário.	Decapeamento, limpeza e manutenção de vias de acesso ao processo de extração e britagem do calcário

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observando-se os quadros acima, bem como o Anexo 1 do Auto de Infração (aba “Análise do Consumo - Volume Não Admitido”), verifica-se que o óleo diesel foi consumido em máquinas, equipamento e veículos utilizados na execução das seguintes atividades, dentre outras:

- “abastecimento e lubrificação dos equipamentos móveis próprios e de terceiros”;
- “carregamento, limpeza de vias e movimentação de material dentro do processo produtivo de classificação e beneficiamento”;
- “decapeamento, limpeza e manutenção de vias de acesso ao processo de extração e britagem do calcário”
- “estocagem de produtos produzidos”;
- “geração de energia auxiliar para as manutenções”;
- “içamento e transporte de peças e componentes”;
- “limpeza das bacias de decantação do calcário lavado”;
- “limpeza do bota fora”;
- “limpeza da área pavimentada das instalações da fábrica de cal”;
- “limpeza das instalações e dos pavimentos da empresa”;
- “limpeza de mina”;
- “pequenas limpezas nas instalações de britagem e carregamento”;
- “movimentação e içamento de cargas nos processos produtivos e de armazenamento da empresa
- “preparação da área de desmonte”;
- “transporte de explosivos e materiais da jazida e britagem”;
- “transporte particular da diretoria”;

Essas atividades não se confundem com a extração do minério, com a movimentação interna do minério, como o beneficiamento mineral e muito menos com a fabricação de cal, podendo ser denominadas como atividades preparatórias, auxiliares, de apoio operacional, linhas marginais à de produção ou outras do mesmo gênero.

Assim, o óleo diesel consumido nos equipamentos, máquinas ou veículos utilizados nessas atividades, independentemente de se tratar de bens próprios ou de terceiros (prestadores de serviços), é considerado material de uso e consumo, uma vez que não exercem nenhuma ação direta na extração, na movimentação interna do minério, no beneficiamento mineral e muito menos na fabricação de cal, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS, nos termos da vedação contida no art. 70, inciso III do RICMS/02.

Há diversas decisões deste E. Conselho nesse sentido, envolvendo, inclusive, alguns bens com as mesmas atividades supracitadas, podendo ser mencionadas, a título de exemplo, as abaixo reproduzidas, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 19.963/13/2ª

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

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

[...]

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



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

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

[...]

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

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

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

- **VEÍCULOS DIVERSOS – APOIO ADMINISTRATIVO:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

- **MOTONIVELADORAS** - TERRAPLENAGEM DE MINA:



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

- **TRATORES** – MANUTENÇÃO DAS MINAS:

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

- **BOBCAT - LIMPEZA INDUSTRIAL:**



CONFORME DESCRIÇÃO NA PLANILHA FORNECIDA PELO CONTRIBUINTE (EX.: FL. 357), TRATA-SE DE EQUIPAMENTO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

UTILIZADO PARA LIMPEZA INDUSTRIAL, ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

[...]

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

[...]

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

ACÓRDÃO Nº 18.966/10/2ª

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

[...]

NUMA ANÁLISE DA PLANILHA APRESENTADA PELO FISCO, CONSTATA-SE QUE FORAM GLOSADOS OS CRÉDITOS DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS NOS QAIS O FISCO CONSIDEROU COMO “APOIO” À ATIVIDADE EXTRATIVA, ESTORNANDO-SE CRÉDITO DE AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL PARA UTILIZAÇÃO EM CAMIONETES, CAMINHÃO GUINDALTO, CAMINHÃO DE APOIO, COMPRESSOR GERADOR, MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRA, TRATORES DE PNEU.

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



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

CORRETA, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS...” (DESTACOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

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

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

[...]

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

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

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE OS VEÍCULOS A QUE SE REFERE O ESTORNO ATUAM NA ATIVIDADE, DESDE A IRRIGAÇÃO DE VIAS, MOVIMENTAÇÃO E REMOÇÃO DE EQUIPAMENTOS E LUBRIFICAÇÃO DAS MÁQUINAS.

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

SUSTENTA O FISCO QUE **OS TRATORES DE ESTEIRA SÃO VEÍCULOS QUE SE PRESTAM À MANUTENÇÃO DE VIAS, ACERTO**

**DE PRAÇAS E PILHAS DE ESTÉRIL OU REJEITO, TAL COMO AS MOTONIVELADORAS.**

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

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

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

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

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

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

DE MESMA SORTE ENCONTRAM-SE **OS TRATORES DE ESTEIRAS QUE SE PRESTAM PARA O NIVELAMENTO DAS VIAS POR ONDE PASSAM OS VEÍCULOS COM O MINÉRIO E ABERTURA DE NOVAS FRENTE DE TRABALHO COM EVENTUAIS REMOÇÕES DE ENTULHOS EM PONTOS ESTRATÉGICOS.**

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

- **TRATOR DE ESTEIRA**: ESCLARECEMOS QUE ESTES VEÍCULOS SE PRESTAM À MANUTENÇÃO DE VIAS, RECOMPOSIÇÃO DE CAVAS E

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

[...]

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

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

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

Com relação aos bens de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS, há que se destacar que 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.

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 n° 01 de 03/05/01).” (G.N.)

EXPOSIÇÃO:

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

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

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

Isso posto,

CONSULTA:

O entendimento da Consulente está correto?”

RESPOSTA:

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

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

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

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.” (Destacou-se)

A glosa de créditos relativos ao óleo diesel consumido em veículos de terceiros, não formalmente locados, é corroborada pelo Acórdão nº 21.530/14/3ª (ratificado pelo Acórdão nº 4.380/15/CE), que analisou a mesma matéria, envolvendo empresa que também explora a atividade de mineração, *verbis*:

ACÓRDÃO: 21.530/14/3ª

RATIFICADO PELO ACÓRDÃO Nº 4.380/15/CE

PTA/AI: 01.000187985-68

IMPUGNANTE: VALE S.A.

EMENTA (PARCIAL):

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

DECISÃO:

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

[...]

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

[...]

**ÓLEO DIESEL:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

[...]

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

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

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

Assim, o óleo diesel consumido em equipamentos de terceiros, não formalmente locados, não geram direito a créditos de ICMS, independentemente de serem ou não utilizados nas fases do processo produtivo mineral.

Reitere-se, porém, que, no caso dos autos, as máquinas, veículos e equipamentos pertencentes a terceiros não têm qualquer participação no processo de extração, na movimentação interna e no beneficiamento mineral ou na fabricação de cal, sendo irrelevante portanto, a alegação da Impugnante de que esses bens foram arrendados.

Por outro lado, há que se destacar que a Instrução Normativa nº 01/14 não se aplica à etapa de fabricação de cal, pois, como salientado, a referida norma legal restringe-se a definir e disciplinar o processo produtivo de extração mineral, assim entendido 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.

A Instrução Normativa nº 01/14 aplica-se apenas ao beneficiamento mineral ou não industrial, conforme estabelece o seu art. 2º, caput e parágrafo único, não sendo este o caso da Impugnante, na parte ora analisada (área de produção de cal).

IN nº 01/14

Art. 2º Para fins de aplicação da legislação do ICMS, considera-se como produto primário aquele resultante de extração mineral e de suas atividades complementares que, cumulativamente:

[...]

III - não tenha sido submetido a processo ou tratamento do qual resulte alteração da composição química ou estrutura cristalográfica do mineral extraído.

Parágrafo único. A título exemplificativo, constituem processos ou tratamentos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

complementares à extração mineral **(beneficiamento mineral ou não industrial)** dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias:

- I - fragmentação;
- II - pulverização;
- III - classificação;
- IV - concentração;
- V - separação magnética;
- VI - flotação;
- VII - homogeneização;
- VIII - aglomeração ou aglutinação;
- IX - briquetagem;
- X - nodulação;
- XI - sinterização;
- XII - pelotização;
- XIII - ativação;
- XIV - coqueificação;
- XV - desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtragem;
- XVI - levigação. (Destacou-se)

Portanto, na etapa de fabricação de cal, como acontece em toda e qualquer indústria, os créditos de ICMS são disciplinados no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 c/c Instrução Normativa nº 01/86, que define o conceito de produtos intermediários, para fins de créditos do imposto.

Assim, na etapa de fabricação de cal propriamente dita, o óleo diesel somente gera direito a créditos de ICMS se for caracterizado como produto intermediário, nos estritos termos estabelecidos na Instrução Normativa nº 01/86, ou seja, se for consumido de forma direta, imediata e integral no curso da industrialização do produto final (cal), não sendo este o caso dos autos.

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

Como já afirmado, o critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, embora não suficiente, para determinação se determinado bem é ou não alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos em norma legal distinta, no caso a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É importante salientar que a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo, não tendo sentido, pois, a afirmação da Impugnante de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas a comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

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

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

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

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

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

A energia elétrica, por exemplo, apesar de ser absolutamente indispensável a todo e qualquer empreendimento, somente gera direito a créditos do imposto, quando utilizada no processo de industrialização, no sentido *stricto sensu*.

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a matéria analisada no presente tópico:

### Manifestação Fiscal

**“... A impugnante lista parte dos itens da relação de bens contida na aba “G” do Anexo 1 do AI – “Análise do Consumo - Volume Não Admitido” –, quais sejam:** gerador portátil, empilhadeira Hyster H55N, carregadeira CAT 966R, carregadeira Liebherr L580 2Plus, carregadeira Volvo L50D, carregadeira Liebherr L538 2Plus, trator esteira D6D, carregadeira Bob CAT 753, caminhão traçado, caminhão pipa e moto niveladora, para dizer que esses bens, classificados pelo fisco como utilizados na linha marginal de produção, são empregados em: limpeza da mina, remoção e carregamento do calcário lavado para a bacia de decantação, estocagem de produtos, içamento de peças e componentes de equipamentos durante as manutenções, limpeza do pátio de carregamento de cal, molhar as instalações de beneficiamento e carregamento de calcário e cal,



abastecimento de máquinas e equipamentos durante o processo produtivo, carregamento de cal e calcário, preparação da área de desmonte e beneficiamento do calcário, transporte de explosivos para área de desmontes e limpeza das instalações do processo de beneficiamento. Afirma, então, que são etapas do processo produtivo e que todas fazem parte das atividades de mineração e produção de cal, não sendo pertinente classificá-las como linha marginal.

Para fins de análise, esta fiscalização apresenta o quadro a seguir, extraído da planilha contida na aba 'G' do Anexo 1 do AI - 'Análise do Consumo - Volume Não Admitido' -, **construída a partir das informações prestadas pela impugnante, em resposta à intimação que lhe foi enviada** - vide anexo ao AI, grupo AIAF:

[...]

Visto isso, tem-se que, geração de energia para manutenção de equipamentos, carregamento e estocagem de produtos acabados, içamento de cargas, manutenção automotiva, limpeza de vias, manutenção de vias, preparação de terreno, limpeza de instalações, transporte de material removido de limpeza na área de desmonte do calcário, limpeza de mina, molhar instalações, limpeza de instalações, limpeza de pavimentos e preparação de área de desmonte de calcário, são características de atividades auxiliares nas operações da empresa e, não, etapas do processo produtivo, como arguido pela impugnante.

Assim, **o combustível - óleo diesel - ali consumido enquadra-se como produto de uso e consumo**, não sendo plausível a alegação de esse material ser classificável como produto intermediário.

A autuada reitera que o óleo diesel adquirido foi para emprego em equipamentos, máquinas e veículos necessários para a consecução de suas atividades e que esses bens que consomem o óleo diesel integram a conta do seu ativo imobilizado e, ainda, diz que os bens relacionados pelo fisco como bens de terceiros, também integram a conta do seu ativo imobilizado, em razão de haver contratos de arrendamentos firmados por longo prazo, isto de acordo com os Pronunciamentos Técnicos CPC 06 (R1) e CPC 06 (R2).

Também para fins de análise, esta fiscalização estratifica a planilha contida na aba 'G' do Anexo 1 do AI - 'Análise do Consumo - Volume Não Admitido' -, **construída a partir das informações prestadas pela**

**impugnante, em resposta à intimação que lhe foi enviada** – vide anexo ao AI, grupo AIAF:

[...]

Como se vê, **além das utilizações já citadas** – geração de energia para manutenção de equipamentos, carregamento e estocagem de produtos acabados, içamento de cargas, manutenção automotiva, limpeza de vias, manutenção de vias, preparação de terreno, limpeza de instalações, transporte de material removido de limpeza na área de desmonte do calcário, limpeza de mina, molhar instalações, limpeza de instalações, limpeza de pavimentos e preparação de área de desmonte de calcário –, **há que se acrescentar a utilização dos demais bens – relacionados nos quadros acima –, que também, de acordo com as informações prestadas pela impugnante são: limpeza das bacias de decantação, limpeza de bota fora, abastecimento e lubrificação de equipamentos móveis, transporte de explosivos, manutenção industrial e transporte particular da diretoria.**

Isso posto, **cabe repetir que tais utilizações caracterizam atividades auxiliares nas operações da empresa**, sendo que, no caso específico de transporte particular da diretoria, tal atividade não se configura nem como auxiliar. É de se salientar: são atividades auxiliares. Não são etapas do processo produtivo, como arguido pela impugnante.

Tem-se que o cerne da questão é a aplicação do direito para se conceituar o óleo diesel consumido pelos bens utilizados em atividades auxiliares como material de uso ou consumo ou como produto intermediário.

Há que se observar que nesse caso, emprego do óleo diesel nas atividades da empresa, o direito ao crédito do imposto está subordinado às hipóteses previstas na legislação tributária.

E a legislação tributária vigente não dá margens para dúvidas quanto ao aproveitamento do crédito do ICMS nessas aquisições. Não há previsão de direito ao crédito por ser o produto indispensável no processo produtivo. O argumento de o óleo diesel ser um produto intermediário não se sustenta, pois a caracterização de um produto como intermediário se dá com o atendimento às disposições de toda a legislação tributária e, no caso do Estado de Minas Gerais, observando-se, em especial, o estabelecido no inciso V do artigo 66 do RICMS/02 e na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

RICMS/02

[...]

Assim, somente poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem adquiridos para emprego direto no processo de produção, entendendo-se, como produto intermediário, aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, de acordo com a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Conforme IN SLT nº 01/86, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto e, também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

[...]

Assim, de acordo com a IN SLT nº 01/86, **o fato de um produto ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte não assegura sua classificação como produto intermediário.**

[...]

Quanto ao fato de a autuada dizer que os bens que consomem o óleo diesel integram a conta do seu ativo imobilizado, inclusive os relacionados pelo fisco como bens de terceiros, cabe, inicialmente, dizer que o direito ao crédito do ICMS nas aquisições de mercadoria está previsto na legislação tributária e não na legislação específica que rege as demonstrações e os registros contábeis, incluindo, como instrumento auxiliar no cumprimento desta legislação específica, as orientações e pronunciamentos do CPC.

(...)” (Destacou-se)

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

#### Irregularidade nº 02 – Óleo Diesel – Saída Desacobertada

A irregularidade refere-se à falta de emissão de notas fiscais relativas ao fornecimento de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros, contratados para prestação de serviços na área interna do estabelecimento autuado.

A exigência fiscal restringe-se à Multa Isolada capitulada no art. 55, II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Em sua peça defensiva, a Impugnante relata que “o ÓLEO DIESEL adquirido pela Contribuinte foi consumido em equipamentos, máquinas e veículos, todos são voltados para consecução exclusivamente das atividades de mineração e calcinação do calcário por ela desenvolvidas”.

Esclarece que “não comercializou e nem comercializada ÓLEO DIESEL, sendo possível aferir que toda mercadoria dessa natureza adquirida foi para consecução da sua própria atividade comercial”.

Pondera que, dessa forma, “não se verifica nenhuma operação de circulação do ÓLEO DIESEL praticada pela Contribuinte, uma vez que todos os veículos e equipamentos (gerador portátil, empilhadeira Hyster H55N, carregadeira CAT 966R, carregadeira Liebherr L580 2Plus, carregadeira Volvo L50D, carregadeira Liebherr L538 2Plus, trato esteira D6D, carregadeira Bob CAT 753, caminhão traçado, caminhão pipa e moto niveladora) operam inclusive dentro do seu estabelecimento”.

Salienta que “a Constituição Federal, no caso específico do ICMS, já define o pressuposto da hipótese de incidência (aspecto material) que é a operação relativa à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte e de comunicação, não relegando maior espaço à criação de novas hipóteses de incidência (fato gerador) para cobrança desse tributo”.

Enfatiza que “a consistência material da hipótese de incidência permaneceu condicionada às ‘operações relativas à circulação de mercadorias’, que necessariamente decorre de um ato ou negócio jurídico que **implique em transferência da propriedade ou da posse da mercadoria**”.

Reporta-se ao “enunciado de Súmula 166 e mais recentemente o julgamento da ADC 49 pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho ‘ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular’, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996, para afastar a hipótese de incidência do ICMS quando não há circulação de mercadorias”.

Afirma, nesse sentido, que “o ÓLEO DIESEL adquirido para consecução da atividade comercial da Contribuinte não configura hipótese de operação de circulação de mercadorias para haver o dever emitir documento fiscal”.

Conclui, nessa linha, que “não tem pertinência a aplicação da penalidade descrita no art. 55, inciso II, alínea a, da Lei 6763/1975, incluída no campo “Penalidades” do Auto de Infração, haja vista que o ÓLEO DIESEL foi consumido na atividade comercial da Contribuinte”.

O Fisco, por sua vez, assim se pronunciou sobre a matéria:

Manifestação Fiscal

(...)

Isso posto, cabe dizer que, conforme Intimação – integrante do Grupo AIAF do presente trabalho –, a contribuinte foi intimada a apresentar:

1 – Planilha contendo a relação de todas as notas fiscais de entrada de óleo diesel comum, óleo diesel bs 500 e óleo biodiesel b2 metro, no período de 01/01/2016 a 31/01/2021.

2 – Planilha com informações relativas à aquisição, ao consumo e à utilização de óleo diesel no período de 01/01/2016 a 31/01/2021, dentre outras:

(...)

3 – Contratos e documentos comprobatórios da prestação de serviços e/ou de locação de veículos e/ou equipamentos no estabelecimento, que consomem óleo diesel. Necessário que cada veículo/equipamento esteja discriminado no contrato, a fim de comprovar de forma inequívoca sua relação com a empresa.

A contribuinte não atendeu ao item 3 da Intimação, porém prestou as informações solicitadas, conforme planilhas integrantes do Anexo 1 do AI – Apuração Fiscal e nessas planilhas, elaboradas por exercício, informou tratar-se de bens de terceiros e operados pelos proprietários dos bens.

Agora, repetindo o contido na impugnação original, modifica a informação e, **sem apresentar documentos**, diz que são bens arrendados e que, conforme pronunciamentos do CPC, foram registrados no seu ativo imobilizado.

Diante disso, esta fiscalização reitera: **claro está, que para mudar a informação houve mudanças nos contratos, pois não há como registrar custo de mão de obra - prestação de serviços - no ativo imobilizado. Assim, se tais mudanças nos contratos ocorreram, foram após o período fiscalizado**, fato que invalida os argumentos da impugnante ...”

(Destaques Originais)

Verifica-se que o Fisco não refutou, expressamente, o argumento da Impugnante de que “o ÓLEO DIESEL adquirido para consecução da *atividade negocial da Contribuinte não configura hipótese de operação de circulação de mercadorias para haver o dever emitir documento fiscal*”.

Sem maiores delongas, verifica-se assistir razão à Impugnante, pois o fornecimento de óleo diesel às empresas contratadas para prestação de serviços em seu estabelecimento não configura hipótese de incidência do ICMS (contratação de serviços com fornecimento de mercadoria pelo contratante).

Por consequência e tendo em vista a inoccorrência de nova etapa de circulação jurídica da mercadoria, inexistente obrigação de emissão de documento fiscal relativo ao fornecimento do óleo diesel no caso em questão.

Ressalte-se, nesse sentido, que há diversas consultas de contribuintes respondidas pela SEF/MG, nas quais o entendimento externado restringe-se à vedação à apropriação de crédito do ICMS relativo “à aquisição de óleo diesel consumido na prestação de serviço realizada por terceiro, mesmo que empregado em máquinas e veículos utilizados na extração mineral e no transporte de insumos dentro do complexo extrativo”, inexistindo qualquer menção à imperiosidade de emissão de documentos fiscais relativos a esses fornecimentos.

A título de exemplo, segue abaixo a solução relativa à Consulta de Contribuinte nº 109/2020:

Consulta de Contribuinte nº 109/2020

Ementa:

“ICMS - BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO REALIZADA POR TERCEIRO - ÓLEO DIESEL - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - VEDAÇÃO - Não é permitido o aproveitamento de crédito do ICMS relativo à aquisição de óleo diesel consumido na prestação de serviço realizada por terceiro, mesmo que empregado em máquinas e veículos utilizados na extração mineral e

no transporte de insumos dentro do complexo extrativo.”

Resposta:

“... RESPOSTA:

Preliminarmente, esclareça-se que a Instrução Normativa SLT nº 01/1986 sofreu alterações a partir de 1º/04/2017 com a publicação da Instrução Normativa SUTRI nº 01/2017, que revogou o item V e alterou o seu item II, cuja nova redação é a seguinte:

[...]

Após esta consideração inicial, passa-se à resposta aos questionamentos propostos.

1 e 2 - Nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/2002, poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação.

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

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

Deve-se considerar que o processo de extração do minério é aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem, conforme art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/2014.

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

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

Todavia, os demais combustíveis citados pela Consulente, como gasolina e álcool, não se enquadram neste conceito, uma vez que normalmente são

empregados nas atividades de manutenção ou em linha marginal.

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

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

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

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

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

(Destacou-se)

Ademais, se houvesse a transferência de titularidade do óleo diesel, como “sustentado na acusação fiscal”, o correto seria a exigência do ICMS devido, relativo à nova etapa de circulação da mercadoria, e não o estorno de créditos.

Dessa forma, cancela-se a exigência relativa ao item “2” do Auto de Infração, que corresponde à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

#### Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.



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

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento reformulado de págs. 156, cancelando-se a exigência fiscal relativa à irregularidade 02 do Auto de Infração, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 15 de fevereiro de 2023.**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

**André Barros de Moura  
Presidente / Revisor**