

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.444/23/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001649699-32  
Impugnação: 40.010151600-50  
Impugnante: CSN Mineração S.A.  
IE: 001043586.00-62  
Proc. S. Passivo: DÉCIO FLÁVIO GONÇALVES TORRES FREIRE/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

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

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

**Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referente ao período de 01/12/15 a 31/08/17, provenientes de entradas de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos utilizados em atividades exercidas fora do processo de extração mineral, tais como: abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas, transporte de uma para outra unidade com a finalidade de expedição, dentre outras atividades, ou seja, fora da linha principal de produção, conforme Instruções Normativas SLT nº 01/86 e Sutri nº 04/13 e nº 01/14.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

### **Da Impugnação**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 899/998. Acosta documentos às págs. 999/1636.

Alega em apertada síntese:

- que o Auto de Infração não merece prosperar eis que está eivado de vícios insanáveis, não correspondendo à realidade dos fatos, estando, portanto, nulo, visto que o lançamento está fundamentado em arbitramento previsto no art. 148 do CTN, realizado a partir de estimativas equivocadas e de critérios duvidosos;

- que o arbitramento é uma técnica fiscal que permite à autoridade lançadora fazer o lançamento fiscal, quando as informações do contribuinte ou de terceiro sejam incompletas e/ou incorretas, nos termos do art. 142 do CTN;

- que a Autuada é indústria de extração e produção, que depende, para tais atividades, do consumo de óleo diesel, não se podendo concordar com a alegação de que nem parte do óleo (quanto mais no volume e quanto à destinação enumerados no Auto) pode ser aplicado fora da sua linha de produção e, portanto, como bem de uso e consumo, não geraria direito de crédito do ICMS;

- que, ainda que assim o fosse, a maior parte do óleo diesel adquirido pela unidade de Congonhas/MG é utilizado como força motriz para os bens, veículos e equipamentos, diretamente relacionados à sua linha operacional, e que, por conseguinte, enquadrar-se-ia como produto intermediário, apto a gerar o seu direito de crédito de ICMS; parte essa que deveria ser deduzida do seu débito tributário;

- que o laudo técnico de consumo do óleo diesel do estabelecimento empresarial da Impugnante, ainda que elaborado em 2012, traz informações que não se desatualizam quanto à destinação e que deveriam ser utilizadas pela Fiscalização, bastando, para tanto, que se procedesse alguns ajustes de modo que a estimativa do lançamento fiscal permaneça válida e possa refletir a realidade plena de suas operações no período autuado;

- que o percentual de 1% (um por cento) de crédito admitido apurado pelo Fisco no Anexo 1 do Auto de Infração destoia da realidade dos fatos, no período autuado, sendo, pois, calcado, unicamente, no laudo desatualizado de consumo de óleo diesel da unidade de Congonhas/MG, sem os devidos ajustes;

- requer prazo para proceder ajuste no referido laudo e juntada de documentos que entende imprescindíveis, os quais seriam informações e detalhes acerca da aplicação e a destinação dos materiais adquiridos pela Impugnante, em respeito aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da legitimidade do ato administrativo de lançamento fiscal;

- descreve e ilustra o processo produtivo da Impugnante o qual se inicia na mina, com a extração do minério, prossegue com o transporte do minério para a usina, onde o insumo será transformado no produto final, através dos processos de britagem, plotagem, cicloneamento, transporte pela correia transportadora (*cable belt*), filtragem e, finalmente, depósito ou embarque nos vagões da locomotiva, de forma que o produto seja escoado pelo modal ferroviário;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

- que o Fisco para chegar ao percentual de 1% (um por cento), utilizou dados do período de 45 meses, sendo que o período autuado é composto por 21 meses, ou seja tomou o período fiscalizado sem a sua redução proporcional para o período autuado, pois sua fonte é uma base de dados de controle interno da Impugnante, a qual responde o Termo de Intimação AFRE 04/2019 relativo ao período fiscalizado de 01/2016 a 09/2019, isto é, 45 meses de consumo de óleo diesel;

- que a autoridade lançadora “inflou” o consumo total e o consumo dos bens da linha operacional, o que resulta, necessariamente, na distorção do percentual de 1% de aproveitamento de crédito de ICMS, o que, no seu entender, criaria uma distorção estatística insanável no cálculo do crédito tributário lançado pela Fiscalização;

- que, ao invés de se tomar o consumo de óleo diesel, como referencial, o Fisco deveria apurar o consumo médio do óleo diesel a partir dos dados do registro C170 (aquisições de óleo diesel) e o estoque final de cada exercício fechado, no Bloco H, ambos do Sped Fiscal, mediante simples cálculo aritmético, por ser parâmetro mais confiável;

- assim sendo, seria nulo o lançamento pois as omissões e inconsistências no procedimento de arbitramento não permitem determinar, de maneira segura, a natureza da infração apontada pelo órgão autuante, conforme prescreve o art. 92, caput e parágrafo único do RPTA;

- que, mesmo o Fisco não tendo acesso às informações completas dos contratos da Impugnante com terceiros, seria possível apenas construir um percentual representativo dos contratos de locação de máquinas, bens e equipamentos aplicados na linha operacional e passíveis de gerar créditos de ICMS, a partir de outros elementos indiretos de prova, como por exemplo, a amostragem de um ano da razão entre os contratos de sublocação de máquinas e os contratos de terceirização de serviços na linha operacional.

Isso posto, a Impugnante requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, devido aos parâmetros equivocados de arbitramento utilizados pelo r. auditor fiscal, em afronta ao art. 148 do CTN, desde que a autoridade fiscal não proceda à revisão do lançamento fiscal, nos lindes do art. 145, inciso I, do CTN.

Segue sustentando:

- que se operou a decadência parcial em relação aos fatos geradores anteriores a 22/12/15, nos termos do disposto no § 4º do art. 150 c/c o inciso V do art. 156, ambos do Código Tributário Nacional;

- que, de acordo com o art. 155, § 2º da Constituição Federal e conforme os arts. 19, 20 e 33, da Lei Complementar nº 87/96, apenas o direito ao crédito de ICMS no que tange aos bens destinados ao uso e consumo foi postergado para janeiro de 2033, não havendo qualquer limitação temporal quanto à tomada de créditos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decorrentes da aquisição de insumos do processo produtivo, inclusive de produtos intermediários;

- que, no presente caso, o óleo diesel destacado pela Fiscalização no Auto de Infração configura produto intermediário, visto que é consumido como combustível de maquinário, bens e veículos diretamente associados ao processo industrial de transformação do minério, o que implica na sua conversão em força motriz para essas máquinas e bens e, portanto, essencial para o processo dinâmico de transformação industrial do minério e seu transporte entre a mina e a usina, consoante delimita a IN SLT nº 01/86;

- que o embasamento legal para validar os créditos por ela tomados foram o RICMS/02 e a Instrução Normativa nº 01/86, que dispõem sobre o creditamento de ICMS decorrentes da aquisição dos produtos intermediários, destacando o art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02;

- que a Instrução Normativa SLT nº 1 de 1986 admite a existência de dois tipos de produtos intermediários: (i) os que se integram ao novo produto; e (ii) os que, por sua extensão, são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização;

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

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

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

- que o óleo diesel é adquirido exclusivamente para utilização e exaurimento integral no curso principal da produção; sendo que o óleo diesel, como bem de uso e consumo, somente se aplicaria para os bens, as máquinas e os veículos de apoio ao processo produtivo do estabelecimento industrial;

- que o próprio laudo técnico confirma que todos os veículos estariam diretamente relacionados à linha de industrialização do minério e de seu transporte interno (mina até a usina), e, portanto, aptos a gerar créditos financeiros de ICMS;

- que o enquadramento do óleo diesel como produto intermediário ou como bem de uso e consumo, depende da verificação de sua aplicação industrial nos bens, máquinas e veículos, isto é, se estão ou não dentro de sua linha operacional e se são essenciais ou não ao processo produtivo da Impugnante; e que, tal análise somente poderia ser realizada por perito técnico, com qualificação e credenciais específicas para tal trabalho;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- sobre a suposta distorção da estimativa do índice de aproveitamento no trabalho fiscal diz que o laudo técnico da unidade de Congonhas/MG de 2012 aponta tão somente para os veículos da linha operacional do estabelecimento autuado, um índice de aproveitamento de 93,49%, sugerindo, pois, o estorno do percentual restante pelo contribuinte dos créditos financeiros de ICMS pela entrada de óleo diesel;

- que a Fiscalização pretensamente teria encontrado apenas um índice de aproveitamento de 1% para o período autuado, isto é, de dezembro de 2015 até agosto de 2017, conforme indica no relatório fiscal, quando leva em conta para a composição do consumo específico do óleo diesel apenas a perfuratriz e a unidade de peneiramento (frota própria);

- que, ainda que se adotasse o entendimento do Fisco, salta aos olhos a disparidade dos percentuais encontrados para o índice de aproveitamento de créditos de ICMS pelo Fisco;

- que, no caso de as informações prestadas pelo contribuinte serem insuficientes ou não estarem atualizadas, cabe à autoridade lançadora diligenciar no sentido de se levantar parâmetros objetivos e razoáveis de arbitramento do percentual de consumo do óleo diesel na linha produtiva, que possam espelhar a realidade da ocorrência do fato gerador e lastrearem o lançamento fiscal, segundo os requisitos do art.142 do CTN;

- que o trabalho fiscal não se sustenta, porquanto, os dados apurados na tabela de págs. 18/19 do relatório fiscal tomam amostragem maior e além da população auditada, o que causa uma distorção estatística do percentual de aproveitamento de crédito financeiro de ICMS apurado pela Fiscalização;

- que se a Autoridade Fiscal tivesse considerado na planilha de controle interno da Autuada do período autuado (01/12/15 até 31/08/17), mediante a filtragem da coluna A(aba BD do Anexo 2 do Auto de Infração), teria encontrado o percentual do crédito – índice de aproveitamento de 3,64%, considerando o consumo específico da Perfuratriz e Unidade de Peneiramento (frota própria), como demonstrado e, ainda, se considerasse os bens, máquinas e veículos da linha operacional (Frota própria; carregadeira – CAT994H; carregadeira – CAT – WA1200; Perfuratriz – DM45; Perfuratriz MD6290 e Perfuratriz T4BH), no período autuado, o percentual do crédito – índice de aproveitamento, seria de 25,93%;

- que “o Fisco tomou como base para a composição do Percentual do crédito – índice de aproveitamento tão somente as perfuratrizes (frota própria) do estabelecimento autuado, vez que alegou a falta de informações, acerca dos contratos de locação de perfuratrizes e de terceirização de serviços (maquinário + mão-de-obra)”;

- que houve um equívoco por parte do Fiscal, na filtragem da planilha do Anexo 2 do Auto de Infração, uma vez que na coluna “N”, onde consta “frota própria” ou a “base contratual com terceiros”, contém informações desnecessárias do modelo da perfuratriz (Perfuratriz DM45, Perfuratriz MD6290 e Perfuratriz T4BH), ao invés de ter sido integrado na base “frota própria”, o que diminui o consumo específico de óleo

diesel das perfuratrizes (frota própria), tomadas em consideração para se apurar o *Percentual do crédito – índice de aproveitamento* no Auto de Infração;

- que, ainda dentro da coluna N da aba BD do Anexo 2 do Auto de Infração, as informações 4600009663 e 4600013001 e as informações da "base contratual de terceiros", que começa com a letra "S", não estão precisas, uma vez que, excluindo os contratos com terceiros, não é possível confirmar tão somente com base na planilha se todas as perfuratrizes da "frota própria" foram consideradas no consumo específico do cálculo da Autoridade lançadora;

- que somente por meio de diligência ou de realização de prova técnica pericial, seria possível verificar se todas as perfuratrizes da unidade de Congonhas/MG estão incluídas no cálculo do consumo específico de óleo diesel na linha operacional admitida pelo próprio Fisco;

- que o trabalho fiscal é insubsistente porque se o resultado da aplicação da técnica de arbitramento conclui que de todo o conjunto de bens, máquinas, equipamentos e veículos do estabelecimento autuado, é possível extrair um percentual de 99% desses itens movidos a óleo diesel, vinculados a atividades de apoio ou a linhas marginais de produção e que não possam, nem mesmo, gerar energia elétrica consumida no processo de transformação industrial do minério, aflora à evidência que erros foram cometidos pela Fiscalização ou que ajustes necessários não foram feitos para se obter um percentual crível de índice de aproveitamento, para fins de se compensar do débito tributário lançado;

- que a Fiscalização poderia ter se utilizado de informações contidas nos manuais técnicos dos bens, máquinas, equipamentos e veículos, que ela considera essenciais ao processo produtivo do estabelecimento autuado e que estejam inseridos, diretamente, na linha operacional, em cálculo aritmético simples de multiplicação da quantidade dos itens inventariados pelo seu consumo médio, de modo a se estimar um consumo específico mais acurado, com a finalidade de se obter o percentual do crédito – índice de aproveitamento;

- requer, portanto, que seja reconhecida a insubsistência da autuação fiscal pelos fundamentos supra ventilados, acerca da distorção dos parâmetros objetivos da técnica de arbitramento, a qual foi adotada pela Fiscalização.

Mais adiante afirma que não apenas a perfuratriz e a unidade de peneiramento (frota própria) poderiam gerar créditos de ICMS aptos a serem apropriados pela Impugnante, mas também outros maquinários, que estão diretamente relacionados com o seu processo industrial de extração do minério, a qual perfaz desde a etapa da extração do minério, com o desmonte da rocha, até a fase de estocagem do minério, incluindo ainda o transporte interno do minério da mina para a usina, consoante o art. 3º da IN SUTRI nº 01/2014.

Cita como exemplo os seguintes equipamentos:

- **geradores elétricos** movidos a óleo diesel que produzem energia elétrica consumida no processo produtivo da Impugnante, inclusive em etapas de beneficiamento ou acondicionamento não-industrial realizados em atividade complementar à produção primária, consoante o parágrafo único do art. 3º da IN

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUTRI nº 01/2014. Destaca que a Solução de Consulta de Contribuintes da SEF/MG nº 090/2010 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS pelo contribuinte, quando o óleo diesel é convertido em energia elétrica utilizada diretamente no seu processo produtivo, no alcance dado pela IN SUTRI nº 01/2014;

- **bombas d'água** movidas a óleo diesel e que são empregadas na mina para a drenagem da água, a fim de possibilitar o acesso à cava para a realização da atividade de extração do minério. Conforme observa-se do Acórdão nº 23.080/18/1ª do CCMG, em que a própria Fiscalização teria procedido à revisão do lançamento fiscal para proceder ao aproveitamento dos créditos de ICMS derivados do consumo do óleo diesel pelo equipamento bomba d'água.

Diz que o Fisco deveria ter inserido no percentual do crédito – índice de aproveitamento, os veículos, bens e equipamentos de terceiros, para os quais exista contrato formal de locação e que na resposta ao Termo de Intimação – AFRE-GGR nº 09/10/2020, encontra-se, praticamente, todos esses contratos com terceiros. Sobre os contratos faz as seguintes observações:

- o Fisco havia solicitado da empresa os contratos com terceiros vigentes em 2020, época da fiscalização e, não, do período autuado;

- segundo a Consulta de Contribuintes DOLT/SUTRI nº 088/2007, estende-se o conceito de “veículo próprio” para os bens de terceiros locados, emprestados ou cedidos, contratualmente, porém operados pelo próprio contribuinte (do art. 222, VII, do RICMS/02), e que, logo, engendram direito de crédito de ICMS para o contribuinte;

- transcreve trechos do Relatório Fiscal em que o Fisco se pronuncia acerca da estimativa por ele arbitrada, no sentido de que o Contribuinte não teria comprovado, através dos contratos com terceiros, a condição na qual esses equipamentos, máquinas e veículos de terceiros foram utilizados no estabelecimento autuado. Porém, contraditoriamente, no próprio relatório fiscal, o Fisco teria indicado a colaboração da Impugnante em atender aos diversos termos de intimação, sendo que admite a entrega de, praticamente, todos os seus contratos com terceiros, uma vez que está incluída a unidade de Ouro Preto/MG, que também tem posto de abastecimento, e um período mais amplo que o próprio período autuado;

- apesar disso, o Fisco desconsiderou qualquer tipo de análise da base contratual com terceiros, que foi levantada, nem mesmo, a tomando para se extrair um percentual de aproveitamento desses contratos de locação de bens, máquinas e veículos operados pelos funcionários da Autuada;

- não cabe à Impugnante confeccionar o trabalho fiscal no lugar do Fisco, mediante a organização e separação de contrato por contrato, discriminando o que é terceirização de serviços e o que é locação de bens;

- anexa à peça de impugnação pequena amostra de contratos de locação de máquinas, bens, equipamentos e veículos de terceiros, que são operados pelos funcionários da Autuada, que evidenciariam o descaso do trabalho fiscal, no exame da base contratual informada no ensejo da resposta ao Termo de Intimação do Fisco, quais sejam: o contrato S12971092, S13295723, S13666647 e o S13755261.

Abordando o item sobre “Maquinários específicos da linha operacional da Autuada”, diz que o Fisco deveria ter inserido no Percentual do crédito – índice de aproveitamento os seguintes bens: i) as escavadeiras, retroescavadeiras e pás carregadeiras que exercem função específica na lavra do minério, sendo, pois, essenciais ao processo industrial da Impugnante; ii) os caminhões traçados e os caminhões fora-de-estrada, que têm a função de transportar o minério escavado para a usina, onde serão beneficiados e transformados no produto final; e iii) os tratores de esteiras que são responsáveis pelo desmonte mecânico do minério (corte), o que compreende a extração mineral sem detonação, bem como também são utilizados para a abertura de bancadas, que permitem o acesso das perfuratrizes e escavadeiras na área de extração do minério.

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

Diz que é viável o levantamento da informação da quantidade de escavadeiras, retroescavadeiras, pás carregadeiras, caminhões traçados, caminhões fora-de-estrada e tratores de esteiras, a partir do inventário de bens de cada tipo (Bloco G do SPED fiscal – frota própria) e da consulta à base contratual com terceiros (frota de terceiros), cujo valor deverá ser multiplicado pelo consumo médio mensal de cada tipo de bem, o qual poderia ser consultado nos respectivos manuais técnicos e estão discriminados no laudo pericial de consumo de óleo diesel da unidade de Congonhas/MG de 2012, para se calcular o consumo total de óleo diesel do período autuado de 21 meses (dezembro de 2015 a agosto de 2017) e incluí-lo no percentual do crédito – índice de aproveitamento do trabalho fiscal.

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

Transcreve trechos do Acórdão nº 3.998/13/CE do CCMG, no qual o próprio Fisco teria admitido parte dos créditos de ICMS de forma proporcional ao emprego das carregadeiras no carregamento de minério na etapa de extração, de alimentação do minério, da britagem e do transporte interno entre a mina e a usina e da usina para o depósito de estocagem, bem como a apropriação dos créditos de ICMS dos tratores de esteiras, igualmente, de forma proporcional ao emprego deles na atividade de desmonte mecânico sem detonação (corte) do minério.

Cita também o Acórdão nº 21.572/17/2ª do CCMG, no qual a Fiscalização considerou na própria elaboração do trabalho fiscal, a manutenção dos créditos de ICMS relativos ao consumo do óleo diesel em alguns veículos, tais como: caminhões basculas, caminhões fora-de-estrada, carregadeiras, escavadeiras e perfuratrizes; e 2ª Câmara julgadora pelo voto de qualidade permitiu a manutenção de 80% dos créditos de ICMS referentes ao óleo diesel consumido nos tratores de esteiras no processo produtivo.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca ainda o Acórdão nº 22.682/17/3ª e jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que entende corroborar sua tese.

Retornando ao tema sobre a exclusão indevida dos veículos terceirizados empregados na linha operacional da Autuada, faz as seguintes considerações:

- discorre sobre os créditos financeiros e físicos e diz que no caso dos autos, como inexistente a venda de produto derivado do óleo diesel pela Impugnante, é certo que ele não integra o produto final (minério beneficiado), mas tão somente é convertido em força motriz para os bens e os maquinários empregados no processo industrial da Impugnante. Fica claro, portanto, que a natureza jurídica dos créditos de ICMS, derivados do consumo de óleo diesel, é de crédito financeiro.

Aduz que a solução de Consulta de Contribuintes DOLT-SUTRI nº 088/2007 professa o entendimento de que apenas os contratos formais de locação e cessão de bens e máquinas de terceiros, de um modo geral, desde que os funcionários do contribuinte operem essas máquinas, é que podem gerar direito de crédito de ICMS, concluindo, pois, pelo regime do crédito físico da não-cumulatividade do ICMS.

Diz que a prestação de serviço terceirizada de escavação, perfuração, dentre outras, associadas ao processo industrial de mineração estaria classificada no item 7.02 do Anexo da lista de serviços da LC n. 116/03 e, portanto, sujeita ao ISS Municipal e fora do campo de incidência do ICMS Estadual.

Diante disso, requer a produção da prova pericial, com o intuito de se confirmar o direito à apropriação dos créditos de ICMS pela Impugnante, relativo ao consumo de óleo diesel dos bens, máquinas, equipamentos e veículos de terceiros empregados em sua linha operacional, para os quais exista contrato de terceirização de serviços, e, de conseguinte, a reformulação do crédito tributário para se reduzi-lo, mediante a exclusão da glosa fiscal dos créditos de ICMS de óleo diesel referenciados acima, bem como, proporcionalmente, as multas fiscais.

Discorre sobre o direito de apropriação dos créditos de ICMS, oriundos do consumo de óleo diesel no processo industrial da Autuada, referentes às saídas de mercadorias para o exterior e proporcional às saídas totais do estabelecimento – falta de integração no índice de aproveitamento.

Diz que, no que concerne à imunidade constitucional do art. 155, § 2º, inciso X, “a”, da CF/88, o próprio STF já se manifestou no sentido de que se trata de imunidade objetiva de ICMS, acerca de todas as operações relativas à circulação de mercadorias para o exterior, na qual se permite a manutenção e o aproveitamento dos montantes de ICMS cobrados nas operações anteriores.

Entende que a manutenção e o aproveitamento dos créditos de ICMS, relativos às operações de exportação de mercadorias, desde que associados ao processo produtivo da Impugnante, e que sejam, pois, essenciais à transformação industrial do minério, engendram direito de crédito de ICMS vinculados ao consumo do óleo diesel e proporcional às saídas totais do estabelecimento autuado.

Aduz que, com fulcro no art. 21, § 2º, c/c o art. 32, inciso II, ambos da LC nº 87/96, inclusive os créditos de bens de uso e consumo do óleo diesel, que é

empregado na linha operacional da Autuada, à proporção das saídas totais, e desde que exista a efetiva saída das mercadorias para o exterior, não está condicionado à sua implementação, a partir de 2033, nos lindes do art. 33, inciso I, da LC n. 87/96, uma vez que é crédito de ICMS albergado por imunidade constitucional é objetivo e, portanto, incondicional.

Diz que “*Considerando a omissão atual do RICMS/MG sobre os créditos, oriundos das saídas para o exterior, seria o caso de se aplicar a norma constitucional do art.155, §2º, X, da CF/88, o art.3º, II, art.21, §2º, e art.32, II, todos da LC n. 87/96, que autorizam os créditos de exportação proporcionais às saídas totais do estabelecimento do contribuinte.*”

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

Assim sendo, requer o cancelamento da penalidade em questão.

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

Requer que os autos sejam baixados em diligência para que se possa aferir a adoção de parâmetros equivocados de arbitramento pela Autoridade lançadora no presente trabalho fiscal, considerando-se, inicialmente, a reprodução de todos os dados, documentos e informações que já foram apresentados à Fiscalização nas respostas aos termos de intimação, que estão contidas no *pendrive* anexo, bem como necessária inspeção *in loco* para visualização do processo produtivo da Impugnante.

Requer que seja concedido prazo para a Impugnante, não inferior a 90 (noventa) dias, para que ela apresente os ajustes ao laudo técnico.

Pleiteia a produção de prova pericial que deverá ser produzida a partir da análise do processo produtivo da Impugnante e real aplicação do óleo diesel no decorrer da linha produtiva, cujos créditos foram glosados pela Fiscalização. Apresenta quesitos e indica assistente técnico, às págs. 991/994 dos autos.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de págs. 1637/1705, refuta as alegações da Defesa, sob os seguintes argumentos, em apertada síntese.

Inicialmente discorre sobre o procedimento de auditoria de créditos de ICMS do óleo diesel, em relação ao qual é comum os contribuintes utilizarem de um

laudo técnico para apuração do percentual para realizar o crédito mensal referente às entradas do combustível.

Observa que não há na legislação qualquer dispositivo normativo que prescreva a obrigatoriedade da emissão deste laudo técnico, sendo que também a Fiscalização utiliza deste instrumento para auditar os créditos de ICMS.

Diz que a Fiscalização dispõe de outros meios para se chegar ao índice de aproveitamento, não estando obrigada a proceder à elaboração do laudo técnico, que é a ferramenta auxiliar utilizada pelo contribuinte para demonstrar de forma clara e sistematizada o consumo do óleo diesel em seus diversos veículos, máquinas e equipamentos.

Conclui que, caso o contribuinte não apresente o laudo técnico atualizado, a Fiscalização utiliza dos recursos e informações diversas prestadas pelo contribuinte para se chegar ao índice de aproveitamento do crédito que o contribuinte demonstrou ter o direito.

Segue apresentando o fluxo operacional do grupo empresarial CSN e discorre sobre a complexidade da movimentação dos veículos, máquinas e equipamentos nas diversas unidades do Contribuinte, que no Estado de Minas Gerais, é composto pelas unidades de Congonhas, Ouro Preto e Rio Acima.

Informa que o grupo empresarial conta com dois (PA) pontos de abastecimento de combustíveis; um em Congonhas e o outro em Ouro Preto. Cada PA conta com sua própria estrutura para adquirir e fornecer os combustíveis, implicando em crédito de ICMS nas duas unidades e no abastecimento de qualquer veículo, máquina e equipamento do grupo. Sendo que o abastecimento ocorre tanto nos PAs quanto onde se encontram os veículos, máquinas e equipamentos, através dos caminhões comboio. O grupo empresarial atua com um enorme e diversificado parque de veículos, máquinas e equipamentos de sua propriedade e da propriedade de terceiros, que são abastecidos pelos (PA) pontos de abastecimento de combustíveis de Congonhas e Ouro Preto.

Relata que o ROM do minério extraído do complexo minerário de Congonhas é transportado por veículos aos pontos de processamento situados nos três municípios: Congonhas, Ouro Preto e Rio Acima. Assim, existe um trânsito intenso de veículos no sentido mina – unidades de processamento carregado do ROM do minério.

Ressalta que a localização das unidades de processamento de Ouro Preto e Rio Acima estão instaladas em municípios diversos da unidade minerária de Congonhas, o que caracteriza uma operação de transferência do ROM do minério entre unidades diversas.

Sobre os laudos trazidos pelo Contribuinte diz que estão desatualizados, o que é admitido por diversas vezes na impugnação, em razão das significativas mudanças que ocorreram nas unidades do Contribuinte, em especial, no final do exercício de 2015, com a recomposição societária da Companhia.

Destaca que não consta nos laudos técnicos desatualizados o quantitativo do consumo do óleo diesel dos veículos que transitam vazios (sem nenhuma carga).

Conseqüentemente, além de se encontrarem totalmente desatualizados, os referidos laudos técnicos estão irregulares.

Aduz que, não obstante o conceito de material intermediário ter sido estendido para proporcionar o crédito do óleo diesel no transporte do produto mineral para as empresas mineradoras, conforme posto na Instrução Normativa Sutri nº 01/14, não há neste, ou em outro instrumento normativo, nenhum dispositivo que conceda o crédito do óleo diesel na movimentação dos veículos vazios.

Discorre sobre conceito de processo produtivo de extração mineral, conforme o disposto na Instrução Normativa Sutri nº 01/14 e diz que somente a movimentação do produto mineral está contida no processo produtivo e, conseqüentemente, enseja o direito ao crédito do óleo diesel consumido nos veículos no momento (movimentação) do transporte do produto mineral. Portanto, as outras movimentações que não sejam as do produto mineral, o que seria o caso do óleo diesel consumido na movimentação dos veículos, das máquinas e dos equipamentos, na condição/situação de vazio, em qualquer percurso do estabelecimento do Contribuinte, não dá direito ao crédito do ICMS. Nesse sentido, a Consulta de Contribuinte de 088/2007.

Aduz que, além da desatualização e a irregularidade dos laudos técnicos, compromete diretamente a veracidade dos índices apontados o abastecimento concomitante dos veículos, das máquinas e dos equipamentos pelos (PA) – pontos de abastecimento - das unidades de Congonhas e Ouro Preto.

Pondera que *“não basta somente atualizar os laudos, é necessário organizar e sistematizar os controles internos (veículos, máquinas, equipamentos, contratos, usuários e tempos e movimentos dos mesmos nas suas áreas, nos momentos de produção ou de simples trânsito) para possibilitar ao perito competente analisar os diversos processos no sentido de emitir um laudo que possibilite cada unidade proceder ao creditamento do percentual efetivo do crédito devidamente comprovado a que se tem o direito”*.

Aduz que não cabe ao Fisco emitir laudos técnicos sobre o consumo do óleo diesel dos contribuintes. Assim, a Fiscalização apurou o valor do crédito ao qual o Contribuinte comprovou ter direito ao efetivo creditamento.

Informa que o Contribuinte foi intimado a apresentar o laudo de consumo de óleo diesel atualizado e regular, tendo sido concedida dilação de prazo, e ainda que foram realizadas várias reuniões, com os gestores do Departamento Tributário Jurídico do Contribuinte, para tratar dos assuntos relativos à esta auditoria, as quais faz um resumo. Entretanto, o Contribuinte não atendeu efetivamente às intimações com dados e informações que sustentassem de forma regular o seu direito ao crédito utilizado.

Em relação aos contratos de locação de veículos, máquinas e equipamentos celebrados com terceiros que utilizam do combustível óleo diesel fornecido pelo Contribuinte, diz apesar das reiteradas intimações, também o Contribuinte não atendeu na totalidade, pois para ser verificado o direito do crédito se faz necessário ter acesso a todos os contratos, em vigor no período fiscalizado, e seus objetos e condições da locação nos termos do art. 222 do RICMS/02.

Assevera que utilizando dos dados e informações disponibilizados pelo Contribuinte, verificou-se que restou comprovado o direito ao crédito do óleo diesel consumido nas perfuratrizes e nas unidades de peneiramento, todos da frota própria.

Discorre sobre o princípio da não cumulatividade e do direito ao crédito dos produtos intermediários, citando o § 2º do art. 155 da CF/88, os arts. 19, 20 e 33, da Lei Complementar nº 87/96.

Cita o inciso III do art. 16 da Lei nº 6.763/75 e os arts. 70, incisos I e III, 132, inciso I e II e 68, parágrafo único do RICMS/02 para dizer que *“não basta que o sujeito passivo tenha o direito ao crédito, conforme prescreve o princípio da não-cumulatividade. Ele deverá comprovar através das melhores técnicas contábeis-fiscais e/ou de documentos oficiais e/ou de outros, a exemplo dos laudos técnicos, elaborados por profissionais competentes para a emissão do documento de forma a possibilitar ao fisco a verificação dos dados, dos cálculos e métodos utilizados por dele, o direito ao crédito.”*

Contrapondo às decisões judiciais citadas pela Impugnante, assevera que, segundo STF, há limitação dos insumos a serem classificados como produtos intermediários, ou seja, admite-se somente aqueles insumos que tenham saída física com o produto acabado. Portanto, as decisões judiciais invocadas pela Impugnante não são suficientes para alterar o lançamento.

Discorre às págs. 1687/1689 do e-PTA (Manifestação Fiscal) sobre a metodologia adotada para apuração do índice de aproveitamento de crédito do óleo diesel.

Esclarece que não utilizou a técnica de arbitragem prevista no art. 148 do CTN, pois não se trata do cálculo de tributo previsto no referido dispositivo.

Aduz que o cálculo é simples e vem sendo utilizado pelos contribuintes e, inclusive por este Contribuinte. Qual seja: através da razão do combustível consumido no campo de incidência do ICMS pelo total de combustível consumido se chega a um índice percentual que é aplicado sobre o valor total dos créditos de entrada para segregar o valor a ser efetivamente utilizado no período. Cita como exemplo, a fórmula de cálculos do Laudo Técnico de Janeiro de 2012, apresentado pelo Contribuinte (págs. 1690/1692 do e-PTA).

Conclui que o Contribuinte tem o dever de comprovar, através de documentos legais confiáveis, o volume de litros de combustíveis utilizados/consumidos na linha principal. Entretanto, o ônus desta comprovação é do sujeito passivo e não da Fiscalização, como deseja a Impugnante.

Diz que não assiste razão à Impugnante de que os cálculos estariam destorcidos, em razão de ter sido considerado períodos diferentes para os cálculos do período fiscalizado. E que é equivocado o entendimento de que o estoque de combustíveis guarda relação com os cálculos. A relação de consumo do combustível dentro e fora do campo de incidência é que revela o índice que se aplica ao valor do crédito do ICMS devidamente destacado e informado nos documentos fiscais de entrada do período fiscalizado.

Finalmente, sobre os cálculos diz que a Impugnante não utilizou dos recursos informacionais da planilha *Excel* para filtrar, dentro do período fiscalizado, os valores e os bens classificados pela Fiscalização. Entretanto, no anexo 2, encontram-se todos os valores apurados pela Fiscalização. Neste sentido, não há que se falar em distorções dos cálculos elaborados pela utilização Fiscalização, tendo em vista que, não obstante os dados se referem a um período maior que o fiscalizado, a utilização dos filtros demonstrar o valor apurado. Inclusive, não há variação em se utilizando os dados do período de 01/2016 a 09/2019, isto é, 45 meses de consumo de óleo diesel, apontados pelo Impugnante, pois, com estes mesmo dados o índice permanece em 1%.

Quanto aos bens apontados pela Impugnante como sendo utilizados na atividade operacional, aduz que estes podem ser utilizados em atividades fora e dentro do campo de incidência do ICMS, a exemplo dos “caminhões fora-de-estrada”, que são utilizados para a transferência do ROM do minério entre as unidades do Contribuinte e dos “geradores” utilizados para iluminar o ambiente, dentre outras funções.

Destaca que assiste ao Contribuinte o direito de comprovar por documentos legais e confiáveis o local e a efetiva utilização de tais bens.

Transcreve excertos do Acórdão nº 20.787/12/1ª do CCMG, no qual encontra-se de forma didática e devidamente fundamentada a questão do crédito do ICMS – Exportação – Proporcionalidade - Materiais de Uso e Consumo e conclui que, conforme a jurisprudência do CC/MG, não há que se falar em crédito de matérias de uso e consumo proporcional às exportações.

No tocante à alegação da Defesa de que teria ocorrido a decadência em relação aos fatos geradores anteriores ao dia 22/12/15, esclarece que o período autuado é a partir de 01/12/15, e que, em relação às entradas do combustível ocorridas no período de 04/12/15 a 31/12/15, o registro das referidas NF-es, a apuração do ICMS e a apropriação do crédito, nelas destacado, ocorreram após o dia 22/12/15, cuja apuração do ICMS ocorre no final do período mensal.

No tocante às penalidades aplicadas, diz que tanto a multa de revalidação, quanto a multa isolada, estão de acordo com o previsto na legislação em vigor à época da ocorrência dos fatos.

Diz que, caso este Conselho de Contribuintes venha a conceder a dilação de prazo solicitado pela Impugnante, torna-se sem efeito a solicitação da realização da perícia. E ainda, que para que se possa apreciar o laudo técnico e demais documentos, seria necessário que fossem apresentadas as informações que elenca.

Opina pelo indeferimento da produção de prova pericial.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório de págs. 1706/1709, o qual é cumprido pela Autuada, mediante documentos de págs. 1721/1725 (Petição) e anexos acostados no Grupo Interlocutório do presente e-PTA, quais sejam: laudos técnicos de consumo mensal de óleo diesel de 2015, 2016 e 2017; fichas

técnicas dos equipamentos e planilhas Excel (Resumo do Consumo de óleo diesel e Planilhas de controle); amostragem de contratos, dentre outros.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 2183/2191.

A Assessoria determina o retorno dos autos, em diligência de págs. 2192/2193, que resulta na manifestação da Fiscalização, às págs. 2196/2200.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 2201/2259, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto à prejudicial de mérito, pelo não reconhecimento da decadência do direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 22/12/15 e, quanto ao mérito, pela procedência do lançamento.

### **Despacho Interlocutório**

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 25/05/22, abre vista dos autos ao Sujeito Passivo para alegações finais (pág. 2261), com o seguinte teor:

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

### **Da Manifestação da Impugnante**

A Impugnante comparece aos autos e anexa o documento “Memorial com alegações finais”, rerepresentando argumentos pela improcedência do lançamento e discorrendo sobre os laudos técnicos de consumo mensal de óleo diesel de 2015, 2016 e 2017, anteriormente apresentados em cumprimento ao despacho interlocutório proferido pela Assessoria do CCMG.

### **Da Manifestação da Fiscalização**

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se nos autos do presente e-PTA, aduzindo que a Impugnante não atendeu aos despachos interlocutórios exarados pelo CCMG, uma vez que apresentou uma “amostragem” dos contratos e um Laudo Técnico com inconformidades.

Em relação ao despacho interlocutório de 25/05/22, em que o CCMG abriu vista ao Sujeito Passivo para que carresse aos autos os documentos que comprovassem as suas teses, destaca que a Impugnante não apresentou nenhum documento neste sentido, tendo se limitado a questionar os mesmos pontos abordados na sua primeira Impugnação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta que ainda não se sabe se os contratos omitidos pela Impugnante são relativos aos veículos/equipamentos que consomem o combustível óleo diesel fornecido pela CSN e operados por funcionários terceirizados, os quais já foram solicitados pela Fiscalização e pelo CCMG.

Refuta, mais uma vez, as alegações da Impugnante, concluindo em síntese que:

- no art. 3º da Instrução Normativa Sutri nº 01/14 está positivado que o processo produtivo da extração mineral está compreendido da **fase do desmonte da rocha até a fase de estocagem**, obviamente passando pelo processo de moagem – britador;

- somente os fatos ocorridos dentro dos limites do desmonte da rocha até a estocagem estarão dentro dos limites da norma. Assim, se houver uma saída de qualquer matéria prima para outro processo fora dos limites do estabelecimento, este fato estará fora do escopo da referida Instrução Normativa. Desta forma, as saídas a qualquer título, sejam do minério beneficiado, do ROM ou de qualquer outra substância para qualquer outro destinatário estará fora do amparo da norma aqui abordada;

- a norma que estendeu este espectro do processo produtivo estabeleceu que o referido processo está circunscrito ao local do estabelecimento industrial da mineradora. Assim, as operações de transferência do ROM do município de Congonhas para o município de Ouro Preto estão fora do processo produtivo das referidas mineradoras, mesmo sendo do mesmo grupo empresarial;

- de acordo com a Instrução Normativa SLT nº 01/86 e as Respostas às Consultas de Contribuintes nºs 246/19, 045/18, 202/15 e 111/13, as máquinas e equipamentos acionados com propulsão a óleo diesel, ou força motriz a partir do óleo diesel, devem estar em contato físico com o minério extraído, o que não ocorre no trajeto **de retorno com os caminhões vazios**. A ausência de contato físico dos equipamentos, acionados por óleo diesel, com o produto em elaboração (minério de ferro) significa que o diesel não estaria sendo utilizado **diretamente** na linha principal de produção, ou seja, se estaria diante de linha “marginal de produção”, em contrafluxo produtivo;

- a vedação ao creditamento do óleo diesel harmoniza-se, de forma sistêmica, com as respostas da SUTRI às Consultas de Contribuinte nºs 112/2018 e 080/2018 que não admitem o crédito vinculado ao óleo diesel aplicado no retorno vazio de caminhões utilizados na prestação de serviço de transporte;

- no caso do óleo diesel utilizado no campo de incidência do ICMS em oposição ao mesmo combustível utilizado fora deste campo de incidência que, nesta condição, é considerado material de uso e consumo, requer que **o Contribuinte comprove**, pelas melhores técnicas, o seu direito ao crédito, o que não ocorreu no presente caso.

Conclui o Fisco que não foram apresentados dados e informações necessárias e suficientes para comprovar a tese da Impugnante e que não prezou por trazer aos autos os elementos necessários ao estabelecimento da verdade material,



embora seja detentora, indiscutivelmente, de todos os dados e informações suficientes para elucidação da controvérsia.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 2303/2306, ratifica o seu entendimento anterior opinando, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto à prejudicial de mérito, pelo não reconhecimento da decadência do direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 22/12/15 e, quanto ao mérito, pela procedência do lançamento.

---

***DECISÃO***

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

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer a nulidade do Auto de Infração, alegando suposta distorção estatística constatada na amostragem significativa no arbitramento do percentual de créditos financeiros de ICMS permitidos pelo Fisco, e por utilização de parâmetros de arbitramento destoantes da realidade, o que afrontaria o disposto no art. 148 do CTN.

Diz que seria nulo o lançamento, pois as omissões e inconsistências no procedimento de arbitramento não permitiram determinar, de maneira segura, a natureza da infração apontada pelo órgão autuante, conforme prescreve o art. 92, caput e parágrafo único do RPTA.

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

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

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

Verifica-se que a Impugnante, ao alegar que o lançamento seria nulo, argumenta que as informações por ela mesma prestadas não seriam parâmetros confiáveis, ou ainda, que o Fisco não teve acesso a informações completas, por exemplo “dos contratos da Impugnante com terceiros”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E ainda, em sede de Defesa, alega que não cabe à Impugnante confeccionar o trabalho fiscal no lugar do Fisco, mediante a organização e separação de contrato por contrato, discriminando o que é terceirização de serviços e o que é locação de bens.

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

Lei nº 6.763/75:

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

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

RICMS/02:

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

(...) Grifou-se.

Insta esclarecer que a Autuada foi intimada a apresentar planilha *Excel* sobre o consumo de óleo diesel informando: descrição completa da máquina/equipamento/ veículo (marca, modelo, placa), função desenvolvida no estabelecimento, local onde exerce a função e quantidade consumida, bem como o “laudo técnico” que subsidiou o estorno de créditos lançados no registro E-111 do Sped Fiscal e contratos e documentos relativos ao fornecimento de óleo diesel a terceiros. Vide intimações fiscais: em 01/10/2019 – Intimação – AFRE-GGR Nº. 01/2019; e em 28/11/2019 – Intimação – AFRE-GGR Nº. 04/2019 (anexas aos autos).

Registra o Fisco que foi concedido mais de 150 (cento e cinquenta) dias de dilação de prazo ao Contribuinte, para atender às intimações e, bem como, para apresentar um laudo atualizado e regular. Além das dilações de prazo, foram realizadas reuniões, com os gerentes tributários jurídico do Contribuinte.

Entretanto, o Contribuinte não atendeu efetivamente às intimações com dados e informações que sustentassem de forma regular o seu direito ao crédito utilizado.

Como registrado pelo Fisco “*a própria Impugnante afirma, por diversas vezes na sua impugnação, o laudo encontra-se totalmente desatualizado em razão das significativas mudanças que ocorreram nas unidades do Contribuinte, em especial, no final do exercício de 2015, com a recomposição societária da Companhia.*”

*(...) Inclusive, não consta nos laudos técnicos desatualizados o quantitativo do consumo do óleo diesel dos veículos que transitam vazios, (sem nenhuma carga). Consequentemente, além de se encontrarem totalmente desatualizados, os referidos laudos técnicos estão irregulares.*”

Por oportuno, transcreve-se da Manifestação Fiscal:

Se não bastassem a desatualização e a irregularidade dos laudos técnicos, há outra situação que compromete diretamente a veracidade dos índices apontados neles, qual seja: o abastecimento concomitante dos veículos, das máquinas e dos equipamentos pelos (PA) – pontos de abastecimento - das unidades de Congonhas e Ouro Preto.

Portanto, não basta somente atualizar os laudos, é necessário organizar e sistematizar os controles internos (veículos, máquinas, equipamentos, contratos, usuários e tempos e movimentos dos mesmos nas suas áreas, nos momentos de produção ou de simples trânsito) para possibilitar ao perito competente analisar os diversos processos no sentido de emitir um laudo que possibilite cada unidade proceder ao creditamento do percentual efetivo do crédito devidamente comprovado a que se tem o direito.

Entretanto, como esta Fiscalização **procedeu à auditoria de fatos pretéritos e com base nos dados e informações prestadas pelo Contribuinte, foi possível se verificar somente os créditos aos quais o Contribuinte comprovou ter direito ao seu creditamento.** (Destacou-se).

Assim sendo, como os laudos não se prestaram para a análise dos créditos lançados na conta gráfica do Contribuinte, o Fisco solicitou outras informações e as cópias de todos os contratos de prestação de serviços e/ou de locação de equipamento e veículos nos quais se consome o óleo diesel, para que fosse possível identificar o tipo de posse e a prestação de serviço com o fornecimento do diesel pelo Contribuinte.

Com base nessas informações o Fisco apurou o percentual de aproveitamento de crédito de ICMS relativo ao consumo de óleo diesel a que o Contribuinte tinha efetivamente direito, nos termos da legislação que rege a matéria.

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

Ademais, atendendo à solicitação da Defesa de novo prazo para apresentação de laudo técnico atualizado, a Assessoria deste CCMG exarou Despacho Interlocutório para que fossem trazidos aos autos além do referido laudo, os contratos de locação de máquinas, bens, equipamentos e veículos de terceiros, vigentes no período autuado, os quais utilizaram óleo diesel fornecido pelo Contribuinte, e outras

informações necessárias à análise do índice de aproveitamento de crédito, que serão analisados na parte de mérito.

Assim sendo, não há que se falar em nulidade do lançamento, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induvidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

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

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

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

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

Para tanto formula os quesitos págs. 991/994 dos autos.

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

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

Os quesitos apresentados pela Impugnante pretendem responder questões sobre os parâmetros adotados para o “arbitramento” (quesitos 1 e 6); sobre o laudo técnico de 2012 apresentado pelo Contribuinte (quesitos 2 e 3 ); sobre outros critérios/parâmetros que poderiam ser adotados para apuração do índice de creditamento (quesito 4); análise de direito ao aproveitamento de créditos de equipamentos, à luz da Consulta de Contribuintes nº 090/2010 (quesito 5); análise dos

contratos de locação de equipamentos, máquinas e veículos, e contratos de terceirização de serviços (Anexo 3), com fins de compor percentual representativo da frota de terceiros (quesito 7) e responder se todas as perfuratrizes de propriedade do estabelecimento foram consideradas na composição do “percentual do crédito – Índice e de aproveitamento” (confronto dos documentos acostados com o Anexo 2 do Auto de Infração – quesito 8).

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

Ademais constam dos autos diversas intimações e solicitações por e-mail para apresentação de informações sobre o consumo do óleo diesel e sobre os contratos de locação de máquinas e equipamentos, bem como as respostas e documentos trazidos pelo Contribuinte.

Registre-se ainda que a Assessoria determinou a realização de despacho interlocutório com vistas a complementação das informações, o qual foi cumprido pela Impugnante, tendo apresentados os seguintes documentos: laudos técnicos de consumo mensal de óleo diesel dos anos de 2015, 2016 e 2017; fichas técnicas dos equipamentos e planilhas Excel (Resumo do Consumo de óleo diesel e Planilhas de controle); e amostragem de contratos, dentre outros.

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

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

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

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referente ao período de 01/12/15 a 31/08/17, provenientes de entradas de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos utilizados em atividades exercidas fora do processo de extração mineral, tais como: abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas, transporte de uma para outra unidade com a finalidade de expedição, dentre outras atividades, ou seja, fora da linha principal de produção, conforme Instruções Normativas SLT nº 01/86 e Sutri nº 01/14.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 22/12/15, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Cabe esclarecer que o período autuado é a partir de 01/12/15, e que, em relação às entradas do combustível ocorridas no período de 04/12/15 a 31/12/15, o registro das referidas NF-es, a apuração do ICMS e a apropriação do crédito, nelas destacado, ocorreram após o dia 22/12/15, cuja apuração do ICMS ocorre no final do período mensal.

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

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (grifou-se)

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2015, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/16, findando-se em 01/01/21. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 15/12/20 e que o Sujeito Passivo teve ciência em 22/12/20

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(pág. 895), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

No tocante à irregularidade apontada no presente Auto de Infração, insta informar que a Autuada foi intimada (Intimação AFRE-GGR nº 04/2019 – págs. 05/06) a apresentar arquivo *Excel* sobre o consumo mensal de óleo diesel, discriminando as seguintes informações: descrição veículo/equipamento (marca/modelo/placa), função desenvolvida no estabelecimento, se veículo/equipamento é próprio ou de terceiro, local onde exerce a função e quantidade consumida.

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

Em razão da falta de apresentação de laudo técnico atualizado e de não terem sido atendidas as intimações na totalidade, o Fisco intimou novamente o Contribuinte a apresentar outros esclarecimentos/documentos relacionados às operações ou consumo do diesel (Intimação - AFRE-GGR Nº. 09/10/2020 – págs.07/09; Intimação – AFRE-GGR Nº. 13/10/2020 – págs. 10/11).

Mediante análise do laudo apresentado e das informações prestadas pelo Contribuinte, o Fisco chegou as seguintes conclusões, conforme Relatório Fiscal:

A Fiscalização na busca de encontrar o percentual de aproveitamento do crédito do óleo diesel, intimou o Contribuinte a apresentar diversos dados e informações.

Dentre estas informações, foram solicitados os Laudos Técnicos, que não se apresentaram adequados em razão da sua desatualização em relação à data da ocorrência das operações de entradas de óleo diesel que ensejou o aproveitamento do crédito.

Observa-se que o Perito que emitiu os laudos apontou para a necessidade de atualização deles em diversas situações.

Estes laudos foram emitidos em 2012 e 2014 e as entradas de diesel nas unidades ocorreram no período de 2016 a 2019. Após a emissão dos laudos, houve diversos fatos que implicaram alterações significativas no quadro da quantidade e utilização dos equipamentos e veículos.

Assim, os referidos laudos não se prestam para a análise dos créditos lançados na conta gráfica do Contribuinte.

Desta forma, a Fiscalização solicitou outras informações para buscar o verdadeiro índice de aproveitamento do crédito do óleo diesel. Tais como:

- Identificação dos veículos e equipamentos;
- Local de utilização;

- Função; - Tipo de posse, nos termos do Artigo 222 do RICMS/2002;

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

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

- Cópias dos contratos dos veículos e equipamentos de terceiros que utilizam o óleo diesel;

- Consumo por veículo e equipamento;

- outros;

(...)

Constatamos ainda a existência de dois PA (ponto de abastecimento de combustível) – um em Congonhas e outro em Ouro Preto, sendo que qualquer dos veículos e dos equipamentos das diversas unidades podem ser abastecidos em qualquer um destes pontos.

Com base nas informações apresentadas, o Fisco estornou os créditos de ICMS conforme Anexo 1, tendo apurado o percentual de estorno no importe de 99% (noventa e nove por cento) dos créditos de ICMS por se tratar de óleo diesel aplicado no abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos utilizados em atividades exercidas fora do processo de extração mineral, tais como: abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas através de caminhões pipa, transporte de uma para outra unidade com a finalidade de expedição, dentre outras atividades.

Por oportuno, transcreve-se do Relatório Fiscal como se deu a apuração do índice de aproveitamento de crédito para o óleo diesel:

#### DO ÍNDICE APURADO E UTILIZADO NO CÁLCULO DO CRÉDITO INDEVIDO

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

Observando o disposto na legislação, segregamos os equipamentos máquinas e veículos de propriedade do Contribuinte que são utilizados na sua atividade. Assim, apuramos o volume de litros do óleo diesel consumidos por estes equipamentos máquinas e veículos e dividimos pelo volume total do óleo diesel



consumido no período fiscalizado. O resultado nos mostrou o percentual do crédito de ICMS, relativo ao óleo diesel, ao qual o Contribuinte comprovou ter direito.

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

**Com base no acima exposto e nos dados e informações prestados, foi apurado por esta Fiscalização que o Contribuinte comprovou ter direito à utilização de 1% do óleo consumido no período fiscalizado.** (Destacou-se).

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

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

Sustenta a Impugnante que, de acordo com o art. 155, § 2º da Constituição Federal e conforme os arts. 19, 20 e 33, da Lei Complementar nº 87/96, apenas o direito ao crédito de ICMS no que tange aos bens destinados ao uso e consumo foi postergado para janeiro de 2033, não havendo qualquer limitação temporal quanto à tomada de créditos decorrentes da aquisição de insumos do processo produtivo, inclusive de produtos intermediários.

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

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

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

Diz que apesar do Fisco reconhecer que os produtos em discussão são essenciais à sua atividade produtiva, entendeu que estes não geram direito ao crédito por não fazerem parte da linha principal de produção, ao fundamento de que foram utilizados em atividades exercidas fora do estabelecimento do sujeito passivo, sendo tal entendimento equivocado.

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

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

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

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

Lei nº 87/96

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

(...)

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

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

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...) Grifou-se.

Depreende-se da norma contida no art. 66, inciso V, alínea “b” da Parte Geral do RICMS/02, conceituando produto intermediário, tem-se que *“são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição”*.

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

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

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

(...)

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Grifou-se.

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

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

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

Define, ainda, como produto intermediário aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do

cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

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

A Impugnante alega que é indústria de extração e produção, e que depende do consumo de óleo diesel para a realização de suas atividades.

Aduz que a maior parte do óleo diesel adquirido pela unidade de Congonhas/MG é utilizado como força motriz para os bens, veículos e equipamentos, diretamente relacionados à sua linha operacional, enquadrando-se, portanto, como produto intermediário, apto a gerar direito de crédito de ICMS.

Diz que o laudo técnico de consumo do óleo diesel do estabelecimento da Impugnante, ainda que elaborado em 2012, traz informações que não se desatualizam quanto à destinação e que deveriam ser utilizadas pela Fiscalização, bastando, para tanto, que se procedesse alguns ajustes de modo que a estimativa do lançamento fiscal permaneça válida e possa refletir a realidade plena de suas operações no período autuado.

Afirma que o percentual de 1% (um por cento) de crédito admitido apurado pelo Fisco no Anexo 1 do Auto de Infração destoia da realidade dos fatos, no período autuado.

Aponta a Defesa que o Fisco para chegar ao percentual de 1% (um por cento), utilizou dados do período de 45 (quarenta e cinco) meses, sendo que o período autuado é composto por 21 (vinte e um) meses, ou seja, o Fisco tomou o período fiscalizado sem a sua redução proporcional para o período autuado, pois sua fonte é uma base de dados de controle interno da Impugnante, a qual responde o Termo de Intimação AFRE 04/2019 relativo ao período fiscalizado de 01/2016 a 09/2019.

Pontua que, ao invés de se tomar o consumo de óleo diesel, como referencial, o Fisco deveria apurar o consumo médio do óleo diesel a partir dos dados do registro C170 (aquisições de óleo diesel) e o estoque final de cada exercício fechado, no Bloco H, ambos do Sped Fiscal, mediante simples cálculo aritmético, por ser parâmetro mais confiável.

Diz a Impugnante que o laudo técnico da unidade de Congonhas/MG de 2012 aponta tão somente para os veículos da linha operacional do estabelecimento autuado, um índice de aproveitamento de 93,49%, sugerindo, pois, o estorno do percentual restante pelo contribuinte dos créditos financeiros de ICMS pela entrada de óleo diesel. Enquanto a Fiscalização pretensamente teria encontrado apenas um índice de aproveitamento de 1% para o período autuado, isto é, de dezembro de 2015 até agosto de 2017, conforme indica no relatório fiscal, quando leva em conta para a composição do consumo específico do óleo diesel **apenas a perfuratriz e a unidade de peneiramento** (frota própria).

Defende que o trabalho fiscal não se sustenta visto que os dados apurados na tabela de págs. 18/19 do relatório fiscal tomam amostragem maior e além da população auditada, o que causa uma distorção estatística do percentual de aproveitamento de crédito financeiro de ICMS apurado pela Fiscalização.

Alega a Defesa que:

- (...) *“não se prescinde de frisar que os dados de consumo de diesel não representam dados de partida (input) apropriados e confiáveis para o trabalho fiscal, vez que não são verificáveis por si mesmos, diferentemente do que ocorre com as entradas de óleo diesel da unidade de Congonhas-MG, no período autuado, que estão lastreadas no registro C170 do SPED fiscal e serviram corretamente de base para o levantamento do débito tributário histórico de R\$43.912.022,75, mediante a soma da coluna AG (Valor ICMS) da planilha do Anexo 1 do Auto de Infração, na aba NF-e C170 12-2015 a 08-2017.”*

*Prosseguindo com a linha de raciocínio, a partir da entrada de óleo diesel (compras), no período autuado, que é verificável pelo registro C170 do SPED fiscal do contribuinte, poderia ter sido considerado os valores de estoque final de óleo diesel do período autuado, que é verificável no bloco H do SPED fiscal do contribuinte, inclusive se tomando em consideração as perdas de estoque registradas no período, de modo a se apurar um consumo total de diesel verificável, como dado de resultado (output).”*

Afirma que se a Autoridade Fiscal tivesse considerado na planilha de controle interno da Autuada do período autuado (01/12/15 até 31/08/17), mediante a filtragem da coluna A(aba BD do Anexo 2 do Auto de Infração), teria encontrado o percentual do crédito – índice de aproveitamento de 3,64%, considerando o consumo específico da Perfuratriz e Unidade de Peneiramento (Frota própria), como demonstrado e, ainda, se considerasse os bens, máquinas e veículos da linha operacional (Frota própria; carregadeira – CAT994H; carregadeira – CAT – WA1200; Perfuratriz – DM45; Perfuratriz MD6290 e Perfuratriz T4BH), no período autuado, o percentual do crédito – índice de aproveitamento, seria de 25,93%.

Afirma que *“o Fisco tomou como base para a composição do Percentual do crédito – índice de aproveitamento tão somente as perfuratrizes (frota própria) do estabelecimento autuado, vez que alegou a falta de informações, acerca dos contratos de locação de perfuratrizes e de terceirização de serviços (maquinário + mão-de-obra)”*.

Sustenta que houve um equívoco por parte do Fiscal, na filtragem da planilha do Anexo 2 do Auto de Infração, uma vez que na coluna “N”, onde consta “frota própria” ou a “base contratual com terceiros”, **contém informações desnecessárias** do modelo da perfuratriz (Perfuratriz DM45, Perfuratriz MD6290 e Perfuratriz T4BH), ao invés de ter sido integrado na base “frota própria”, o que diminui o consumo específico de óleo diesel das perfuratrizes (frota própria), tomadas em consideração para se apurar o *Percentual do crédito – índice de aproveitamento* no Auto de Infração.

Segue dizendo que ainda dentro da coluna N da aba BD do Anexo 2 do Auto de Infração, as informações 4600009663 e 4600013001 e as informações da “base contratual de terceiros”, que começa com a letra “S”, **não estão precisas**, uma vez que, excluindo os contratos com terceiro, não é possível confirmar tão somente com base na planilha se todas as perfuratrizes da “frota própria” foram consideradas no consumo específico do cálculo da autoridade lançadora.

De acordo com a Impugnante *“com fulcro em simples amostragem de notas fiscais de aquisição de perfuratrizes do exterior, em anexo, bem como no documento “Perfuratriz (Anexo 2)”, é possível inventariar todas as perfuratrizes e vinculá-las à quantidade de cada modelo de perfuratriz de propriedade do estabelecimento autuado e se verificar que várias delas foram desconsideradas pela autoridade fiscal no lançamento por arbitramento”*.

Conclui que somente por meio de diligência ou de realização de prova técnica pericial, seria possível verificar se todas as perfuratrizes da unidade de Congonhas/MG estão incluídas no cálculo do consumo específico de óleo diesel na linha operacional admitida pelo próprio Fisco.

Entende que o trabalho fiscal é insubsistente porque se o resultado da aplicação da técnica de arbitramento conclui que de todo o conjunto de bens, máquinas, equipamentos e veículos do estabelecimento autuado, é possível extrair um percentual de 99% (noventa e nove por cento) desses itens movidos a óleo diesel, vinculados a atividades de apoio ou a linhas marginais de produção e que não possam, nem mesmo, gerar energia elétrica consumida no processo de transformação industrial do minério, aflora à evidência que erros foram cometidos pela Fiscalização ou que ajustes necessários não foram feitos para se obter um percentual crível de índice de aproveitamento, para fins de se compensar do débito tributário lançado.

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

Cabe primeiro trazer os esclarecimentos do Fisco sobre a base de dados sobre a qual ele se debruçou para apurar o percentual de 1% (um por cento) de aproveitamento de crédito do óleo diesel (transcrito das págs. 53/56 da Manifestação Fiscal):

#### **Da metodologia de cálculo utilizada pela Fiscalização**

Nos quadros abaixo, E1, E2 e E3 há uma amostra dos dados e informações prestados pelo Contribuinte.

No quadro E1, verificamos a **utilização de uma Perfuratriz**. Contudo não se pode conhecer a que título de cessão este equipamento se encontra nas dependências operacionais do Contribuinte e nem qual seria a relação empregatícia que o operador do mesmo tem com o Contribuinte, em razão de **não ter sido apresentado o contrato com terceiros**.

No quadro E2, verificamos a utilização de uma Perfuratriz de propriedade do Contribuinte que teve o seu direito ao crédito do óleo diesel comprovado.

No quadro E3, verificamos a utilização das máquinas “Trator de Esteira e de Pneu”. **Contudo, não foi comprovado pelo Contribuinte o seu efetivo local de utilização.**

Quadro – Q1- Cálculo do percentual do diesel utilizado nas Perfuratrizes e nas Unidades de Peneiramento (Frota própria)

CONSUMO DE ÓLEO DIESEL NO PERÍODO FISCALIZADO (01/12/2015 a 31/08/2017) UNIDADE – LITROS

Consumo Total do período fiscalizado 201.904.071,67 (A)

Consumo das Perfuratriz e das Unidades de Peneiramento (Frota própria) 2.022.194,00 (B)

Percentual **1,00** (C)=B/A\*100

A questão do cálculo é bem simples e vem sendo utilizado pelos contribuintes e, inclusive por este Contribuinte. Qual seja: através da razão do combustível consumido no campo de incidência do ICMS pelo total de combustível consumido se chega a um índice percentual que é aplicado sobre o valor total dos créditos de entrada para segregar o valor a ser efetivamente utilizado no período.

Como exemplo, demonstramos abaixo a fórmula de cálculos do Laudo Técnico de Janeiro de 2012, apresentado pelo Contribuinte. Lá, pode-se observar que a razão do volume médio mensal do consumo na linha marginal pelo volume total levou ao percentual de aproveitamento do crédito. Assim, como já demonstramos acima, esta Fiscalização utilizou da mesma metodologia de cálculo. Contudo, o resultado se difere **em razão do volume consumido na linha principal** comprovado pelo Contribuinte ser diferente do utilizado no laudo. Desta forma, não há que se falar em distorções geradas pelos cálculos da Fiscalização.

(...)

Concluído este tópico dos cálculos, entendemos que o Contribuinte tem o dever de comprovar, através de documentos legais confiáveis, o volume de litros de combustíveis utilizados/consumidos na linha principal – campo de incidência do ICMS. Entretanto, o ônus desta comprovação é do sujeito passivo e não desta Fiscalização, como deseja a Impugnante.



Assim, não assiste razão à impugnante de que os cálculos estariam distorcidos, em razão de termos considerado períodos diferentes para os cálculos do período fiscalizado.

Equivoca-se a impugnante por entender que o estoque de combustíveis guarda relação com os cálculos. A relação de consumo do combustível dentro e fora do campo de incidência nos revela um índice que se aplica ao valor do crédito do ICMS devidamente destacado e informado nos documentos fiscais de entrada do período fiscalizado. Finalizando este tópico dos cálculos, percebemos que a impugnante não utilizou dos recursos informacionais da planilha eletrônica Excel para filtrar, dentro do período fiscalizado, os valores e os bens classificados pela fiscalização. Entretanto, no anexo 2, encontram-se todos estes valores apurados pela fiscalização.

Neste sentido, não há que se falar em distorções dos cálculos elaborados pela utilização Fiscalização, tendo em vista que, não obstante os dados se referem a um período maior que o fiscalizado, a utilização dos filtros demonstrar o valor apurado. Inclusive, não há variação em se utilizando os dados do período de 01/2016 a 09/2019, isto é, 45 meses de consumo de óleo diesel, apontados pelo Impugnante, pois, com estes mesmo dados o índice permanece em 1%.

(Destacou-se).

Como se vê, a Impugnante sustenta a sua defesa no argumento de que as informações sobre o consumo de óleo diesel por ela própria apresentados (Anexos 2 e 3) não seriam dados apropriados e confiáveis. E que o Anexo 2 “contém informações desnecessárias” e “imprecisas”.

Ademais o laudo de consumo, também por ela apresentado (relativo ao exercício de 2012) é desatualizado e possui diversas inconsistências, conforme análise do Fisco, e admitido pela Impugnante.

Assim se manifestou o Fisco sobre o laudo apresentado pelo Contribuinte:

#### Dos laudos apresentados pelo Contribuinte

Como demonstramos acima, o laudo técnico é uma peça orgânica que sofre variações constantemente em seus dados. Inclusive, nos laudos extremamente desatualizados apresentados pelo Contribuinte, consta uma observação do perito técnico na época da emissão do mesmo de que ele deveria ser revisto a qualquer momento em que houvesse alterações na base de dados utilizada para a elaboração do laudo.

Assim, como a própria Impugnante afirma, por diversas vezes na sua impugnação, **o laudo encontra-**

**se totalmente desatualizado em razão das significativas mudanças que ocorreram nas unidades do Contribuinte, em especial, no final do exercício de 2015, com a recomposição societária da Companhia.**

Desta forma, não é difícil perceber que o contexto operacional do Contribuinte em que o laudo técnico foi elaborado é totalmente diferente do contexto operacional do período fiscalizado. **Inclusive, não consta nos laudos técnicos desatualizados o quantitativo do consumo do óleo diesel dos veículos que transitam vazios, (sem nenhuma carga).** Conseqüentemente, além de se encontrarem totalmente desatualizados, **os referidos laudos técnicos estão irregulares.**

(Destaques acrescidos).

Diante do exposto e considerando o pleito da Impugnante para concessão de prazo para apresentação de laudo de consumo de óleo diesel atualizado, a Assessoria exarou despacho interlocutório, com o seguinte teor:

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CCMG exarar Despacho Interlocutório para que o Sujeito Passivo cumpra o abaixo solicitado no prazo de 30 (trinta) dias, consoante o que estabelece a Deliberação nº 04/08 do Conselho Pleno do CCMG, em face da complexidade das informações solicitadas:

- 1 - Apresentar o laudo técnico para apropriação de ICMS relativo às aquisições de combustíveis (óleo diesel) com as adequações para o período autuado e os demais documentos que entender comprobatórios das alegações defensórias, sob pena de preclusão do direito de apresentar novas prova;
- 2 - Apresentar todos os contratos de locação de máquinas, bens, equipamentos e veículos de terceiros, vigentes no período autuado, os quais utilizaram óleo diesel fornecido pelo Contribuinte,
- 3) Informar, conforme requerido pelo Fisco:
  - a) quanto aos veículos de transporte de matéria-prima:
    - a-1) o trajeto percorrido na condição de carregado de matéria-prima;
    - a-2) o trajeto percorrido na condição de vazio;
    - a-3) o trajeto da mina ao complexo de beneficiamento dentro da mesma unidade de Congonhas;

a-4) o trajeto da mina aos outros complexos de beneficiamento fora do complexo minerário de Congonhas;

a-5) o consumo de óleo diesel em cada trajeto acima especificado;

a-6) a condição da posse dos veículos nos termos do art. 222, inciso VII do RICMS/02;

a-7) o vínculo empregatício do operador dos veículos, se empregado do Contribuinte ou de terceiros;

b) quanto aos demais veículos, máquinas, equipamentos e locomotiva:

b-1) a condição da posse nos termos do art. 222, inciso VII do RICMS/02;

b-2) o vínculo empregatício do operador, se empregado do Contribuinte ou de terceiros;

b-3) local específico de operação, função geral; função em relação à matéria-prima, função em relação ao meio ambiente;

b-4) o consumo de óleo diesel nestes veículos, máquinas e equipamentos.

Cabe, inicialmente, trazer as informações trazidas pelo Fisco sobre o complexo minerário da Autuada, as quais justificam as informações solicitadas no despacho interlocutório acima transcrito.

O Grupo Empresarial CSN, no estado de Minas Geras, é composto pelas unidades de Congonhas, Ouro Preto e Rio Acima.

O complexo minerário (várias minas) de Congonhas abastece todas as demais unidades. O ROM do minério extraído do complexo minerário de Congonhas é transportado por veículos aos pontos de processamento situados nos três municípios: Congonhas, Ouro Preto e Rio Acima.

O grupo empresarial conta com dois pontos de abastecimento de combustíveis (PA): um em Congonhas e o outro em Ouro Preto. Cada PA conta com sua própria estrutura para adquirir e fornecer os combustíveis, implicando em crédito de ICMS nas duas unidades e no abastecimento de qualquer veículo, máquina e equipamento do grupo. O abastecimento ocorre tanto nos PAs quanto onde se encontram os veículos, máquinas e equipamentos, por meio dos caminhões comboio.

O grupo CSN atua com um enorme e diversificado parque de veículos, máquinas e equipamentos de sua propriedade e da propriedade de terceiros, que são abastecidos pelos PAs de combustíveis de Congonhas e Ouro Preto.

Assim, existe um trânsito intenso de veículos no sentido mina – unidades de processamento carregado do ROM do minério.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O estabelecimento ora autuado, localizado em Congonhas/MG, denominado “mina Casa de Pedra” é dotado de planta de beneficiamento (mina do Engenho) e do complexo de beneficiamento do Pires.

Dito isso, o direito ao crédito do ICMS do óleo diesel consumido nas mineradoras, em especial, no transporte do ROM extraído da rocha até o britador está disciplinado na Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 25 de junho de 2014, que dispõe no art. 3º:

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

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

(...)

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

(grifou-se)

Dessa forma, nos termos do art. 3º da IN nº 01/14, para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na IN nº 01/86, entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem.

Como bem pontuado pelo Fisco, o direito ao crédito se dá somente no consumo do óleo diesel utilizado no transporte do ROM da lavra até o processamento no britador no mesmo estabelecimento. Desta forma, o óleo diesel consumido nos veículos que realizam o transporte do ROM em transferência para outros estabelecimentos do não faz jus ao crédito de ICMS relativo à sua entrada no estabelecimento da Autuada.

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

Assim sendo, correto o Fisco quando afirma que o óleo diesel consumido no trânsito de veículo vazio não dá direito ao crédito do ICMS. Confira-se:

“O retorno do veículo vazio que transportou o ROM pode ocorrer de duas formas: ser transportado por um caminhão prancha ou transitar vazio consumindo o

óleo diesel. Nestes dois casos não há que se falar em crédito de ICMS.

Ressaltamos que na Instrução Normativa 01/2014 da SUTRI, em seu artigo 3º, está positivado que o processo produtivo da extração mineral está compreendido da fase do desmonte da rocha até a fase de estocagem, obviamente passando pelo processo de moagem – britador. Assim, a fase do retorno dos veículos vazios não está contemplada nesta Instrução Normativa.

Estes esclarecimentos se fazem necessários, de forma preliminar, para demonstrar de forma cristalina que os dados e informações solicitados pela Fiscalização se justificam.

Por essa razão, o Fisco solicitou e foi corroborado pelo Despacho Interlocutório expedido pela Assessoria do CCMG, as informações listadas no item 3 do referido Interlocutório acima transcrito.

Feitas essas considerações passa-se à análise dos dados apresentados pela Impugnante em atendimento ao despacho interlocutório.

Mediante análise dos laudos técnicos de 2015, 2016 e 2017, e suas planilhas complementares, o Fisco apresentou as seguintes conclusões:

- não foram encontradas nos Laudos as questões relativas ao consumo do óleo diesel no trânsito dos veículos vazios e às operações de transferência de ROM, *pellet feed e sinter feed* do município de Congonhas para o município de Ouro Preto;

- tais questões são significativas na apuração do índice real do direito ao crédito do ICMS, pois a quantidade de combustível consumido nestas operações é extremamente relevante, tendo em vista que a distância percorrida pelos veículos entre o município de Congonhas e Ouro Preto é maior que a distância entre a mina e o britador/processamento Congonhas, que se encontram instalados no município de Congonhas e em área contígua;

- nos referidos laudos o crédito do combustível consumido nos equipamentos de iluminação foi considerado como sendo óleo diesel com direito ao crédito. As torres de iluminação são equipamentos alugados pelo Contribuinte que consomem óleo diesel para fornecer a energia utilizada na iluminação dos ambientes; portanto, não dão direito ao crédito de ICMS;

- nos laudos os equipamentos de terceiros e operados por terceiros foram considerados para o aproveitamento do crédito. Os equipamentos de terceiros alugados pelo Contribuinte e operados por funcionários de terceiros, estando em qualquer área, não dão direito ao crédito, tendo em vista tratar-se de prestação de serviço por terceiros, conforme bem demonstrado pelo Contribuinte no item 7.1 do Laudo 2015, às págs. 10;

- o produto o “ARLA” foi considerado como sendo óleo diesel. A substância “ARLA” não é utilizada na força motriz do veículo, mas sim injetado no

tubo de exaustão do escapamento do mesmo e sua função é meramente ambiental; também não dão direito a crédito;

- cita como exemplo de incoerências no Laudo, o item “Retroescavadeira”, cujas informações na planilha “5 - ANEXO D - Planilha Controle”, referência 2015:

o perito classificou o equipamento RETROESCAVEIRA, sequencial 693 do arquivo, como sendo de propriedade de **Terceiro**, operado por **Terceiro e Produtivo**. O termo produtivo é utilizado pelo perito para segregar o diesel dos equipamentos que podem utilizar o crédito do ICMS. Entretanto, conforme informado pelo perito o equipamento de propriedade de terceiros foi utilizado por terceiros **para prestar serviços de manutenção e controle de bombeamento de poços e adutoras, nos termos do objeto do contrato.**

Estranhamente, no mesmo arquivo de planilha eletrônica, o perito informa que o referido equipamento tem a função de: A- **“Alimentação da planta de beneficiamento, carregamento de minério, dosagem de minério, escavação na mina, recuperação de produto”** e B- **“Equipamento utilizado durante o processo produtivo, cuja função essencial é realizar o rompimento das rochas grandes implodidas na frente de lavra para posterior carregamento dos Caminhões.”**

Se o objeto do contrato é para prestar serviços de “manutenção e controle de bombeamento de poços e adutoras”, como pode o mesmo equipamento ser utilizado na atividade de “rompimento das rochas grandes implodidas na frente de lavra e carregamento de minério, dosagem de minério, escavação na mina” ?

(Destaques acrescidos).

Conclui o Fisco que não foram apresentadas as informações e os dados necessários e suficientes para retificar o lançamento do crédito tributário, pois para se ter o direito ao crédito há que se comprovar esse direito por meio de todos os requisitos previstos na legislação da regra matriz do direito ao crédito.

Insta contextualizar os laudos apresentados:

- durante o procedimento de fiscalização, o Contribuinte para justificar o estorno de créditos lançados no registro E-111 do Sped Fiscal, relativo ao período de dezembro de 2015 a agosto de 2017, apresentou laudo relativo ao exercício de 2012, o qual não foi acatado pelo Fisco, pelas razões anteriormente expostas, que em resumo se refere a desatualização de dados e incorreções;

- em atendimento ao despacho interlocutório, a Impugnante apresentou novos laudos, agora, relativos ao período autuado.

Da análise dos laudos, resta demonstrado que o percentual apurado para aproveitamento de crédito de ICMS relativo ao consumo de óleo diesel no

estabelecimento da Autuada não está correto, uma vez que não se observam as disposições legais que norteiam o aproveitamento de créditos de ICMS relativos às aquisições de óleo diesel para consumo no processo produtivo de extração mineral, consoante a IN nº 01/14, conforme se verá.

Foram os seguintes os índices de consumo de óleo diesel aplicado nas máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo, apurados nos laudos técnicos apresentados (item 7 – Equipamentos Produtivos):

- 72,31% no ano de 12/2015;
- 72,56% no ano de 2016; e
- 72,34% no ano de 2017.

Segundo o laudo, os percentuais acima se referem à parcela do total do óleo diesel consumido diretamente no processo produtivo.

A partir daí, consta dos laudos a classificação dos equipamentos como produtivo – Próprio e Produtivo de Terceiros (operador próprio e operador terceiro). Como exemplo o quadro 7.1 do laudo de 2016:

- Próprios 93,87%
- Terceiros 6,13%: Operador Próprio 55% e Operador Terceiro 45%.

Na sequência, foram listados os equipamentos enquadrados como próprios e de terceiros (com operador próprio e com operador terceiro), relacionando-os às fichas técnicas (Anexo C).

Em que pese a separação por equipamento próprio e de terceiros (por operador), conclui o laudo que todos os equipamentos aplicados no processo produtivo fazem jus ao crédito do imposto relativo ao óleo diesel neles consumido.

Entretanto, não lhe cabe razão.

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

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

(...)

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

Assim sendo, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, várias consultas de contribuintes respondidas pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, das quais se destaca os seguintes trechos:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 109/2020

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

(...)

### CONSULTA:

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

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

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

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

### RESPOSTA:

(...)

1 e 2 - (...)

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

Deve-se considerar que o processo de extração do minério é aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu



beneficiamento mineral ou estocagem, conforme art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/2014.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Na presente dúvida, verifica-se que o óleo diesel adquirido pela Consulente se destina ao abastecimento de seus veículos e de terceiros, os quais são utilizados no transporte da matéria-prima desde os

estabelecimentos de seus fornecedores até o seu pátio de beneficiamento, portanto, fora do seu complexo extrativo mineral.

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

(...)

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

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 109/2015**

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

CONSULTA:

(...)

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

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

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

5 – A legislação do estado de Minas Gerais permite o creditamento do ICMS incidente na aquisição de óleo diesel consumido por veículo e maquinário de propriedade de terceiros, operados por estes no processo de extração mineral da Consulente?

RESPOSTA:

(...)

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

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

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

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

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

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

3 – Para que haja o creditamento do ICMS decorrente da aquisição do óleo diesel consumido nas etapas ou fases do processo de extração mineral, os veículos e maquinários, que o utilizam, podem ser de propriedade da Consulente ou serem formalmente locados de terceiros.

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

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

4 – O fato de que o consumo do óleo diesel se dá em máquinas, veículos e equipamentos formalmente locados de terceiros, não impede o aproveitamento do crédito do imposto relativo ao produto intermediário consumido, desde que sejam atendidas as condições estabelecidas na legislação, em especial as dispostas na IN SLT nº 01/1986. Neste sentido, a Consulta de Contribuinte nº 001/2003, citada pela Consulente.

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

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

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Destaques acrescidos)

Depreende-se da resposta das Consultas acima transcritas que o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS relativo à aquisição de óleo diesel há que se observar que:

- o seu consumo ocorra na geração de força motriz empregada diretamente no processo de produção, no caso no processo de extração do minério, o qual 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, ou seja dentro do complexo extrativo do Contribuinte;

- quando consumido nas etapas ou fases do processo de extração mineral, por veículos e maquinários de terceiros, estes devem ser formalmente locados e desde que o próprio Contribuinte assuma diretamente a execução da respectiva etapa ou fase que compõe à atividade de extração mineral.

Assim sendo, conforme legislação mencionada, verifica-se que não é permitido o aproveitamento de crédito do ICMS relativo à aquisição de óleo diesel consumido na prestação de serviço realizada por terceiros, como considerado no laudo técnico apresentado pela Defesa.

Portanto, não faz jus a Autuada ao aproveitamento de crédito do ICMS relativo à aquisição de óleo diesel consumido em máquinas e veículos elencados na planilha 1-DOC ANEXO – Consumo Óleo D (apresentada pela Defesa), em atendimento ao Despacho Interlocutório, aba “Controle Geral”, com as seguintes informações nas colunas “J” (Contrato) e na coluna “Q” (operador):

- de propriedade de “Terceiros” e operados por “terceiro” – Não operacional: *bob cat*, caminhão carrocera, ônibus, empilhadeira, caminhão *munk*, caminhão oficina, caminhonete, guindaste, torre de iluminação, etc.,

- de propriedade de “Terceiros” e operados por “terceiro” - Operacional: escavadeira, retroescavadeira, caminhão explosivo, sonda.

Tais equipamentos são equipamentos de terceiros e operados por terceiros, portanto, não fazem jus ao aproveitamento de crédito pelas aquisições de óleo diesel neles consumidos, como exposto nas consultas de contribuintes acima transcritas.

Na mesma planilha são relacionados equipamentos/veículos de propriedade de “terceiros”, com operador “próprio”, assim classificados:

- Não Operacional: caminhão comboio, caminhão pipa, caminhão prancha, compressor, gerador, máquina de solda e motobomba.

Como o próprio Contribuinte declara, são equipamentos utilizados em atividades de apoio operacional, quais sejam: apoio à manutenção, umidificação de vias, abastecimento de equipamentos/veículos, transporte de equipamentos, etc. Portanto, a Autuada também não faz jus ao crédito de ICMS relativo ao óleo diesel neles consumidos.

- Operacional: pá carregadeira (carregamento dos caminhões com minério, escavação, alimentação da planta de beneficiamento, empilhamento de minério); caminhão traçado (transporte de minério); motoniveladora e patrol (terraplanagem e limpeza de vias e plataformas); perfuratriz (realizar furos longos destinadas ao desmonte da rocha); trator de esteira, trator de pneu.

Nesse ponto, insta analisar os documentos trazidos pela Defesa, em atendimento ao item 2 e 3 do Despacho interlocutório.

Em relação aos equipamentos classificados pela Impugnante como de **Terceiros, com operador próprio, utilizado na atividade operacional**, a Assessoria solicitou ao Fisco que se manifestasse sobre os documentos apresentados em atendimento ao interlocutório, nos seguintes termos:

Considerando-se os documentos apresentados pela Defesa em atendimento ao Despacho Interlocutório, relativos aos itens 2 e 3, conforme consta da Petição (págs. 1721/1725):

Com relação ao item 2, a Impugnante apresenta base de contratos relacionados aos maquinários/veículos do período autuado (2015 a 2017).

A base possui, praticamente, todos os contratos de terceirização (locação do bem + mão de obra de terceiros) e de locação de bem, **com emprego de mão de obra própria da CSN**. Até o momento, não foram localizados apenas 2 (dois) contratos.

Tendo em vista que a base de contrato alcança a extensão de 249MB, **a Impugnante disponibiliza os referidos documentos via Link (WeTransfer):**

(...)

Para o item 3 do despacho, a Impugnante esclarece que **as informações requeridas pelo Fisco estão, em grande parte, nos documentos ora acostados** (Laudo Thelos e base de contratos). Ainda, a Impugnante acosta aos autos a base de consumo mensal do período da autuação (Doc. Anexo).

Considerando que consta dos Laudos Periciais apresentados pela Impugnante equipamentos classificados como **“Produtivo – próprio” e “Produtivo – Terceiro – Operador Próprio”** (itens 7.1 e 7.1.1 e 7.1.2);

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CCMG retornar os autos à origem para que a Fiscalização diligencie no sentido de atender o seguinte:

1 - manifestar específica, precisa e objetivamente sobre os documentos apresentados após o cumprimento do despacho interlocutório, relativos aos itens 2 e 3 do referido despacho;

2 - justificar, se for o caso, o motivo pelo qual os contratos (terceiros operador próprio) apresentados não interferem no percentual de aproveitamento de crédito apurado pelo Fisco;

(...)

Transcreve-se da Manifestação Fiscal acerca dos contratos apresentados em atendimento ao interlocutório:

Manifestando objetivamente sobre os documentos apresentados relativos aos itens 2 e 3 do referido despacho, pontuamos o que se segue:

A - Entre contratos e aditivos, foram apresentados 14 (quatorze) cópias destes documentos e laudos técnicos dos períodos de 2015, 2016 e 2017;

B - Da análise dos contratos e aditivos apresentados, concluímos que os objetos deles se referem a bens, veículos e equipamentos que estão operando fora do campo de incidência do ICMS, a exemplo dos veículos de transporte pessoal dos funcionários, de serviços de lavagem e limpeza de equipamentos, de serviços de fornecimentos de alimentação dos funcionários, serviços de movimentação interna de peças e materiais, serviços de manutenção preventiva dos sistemas das balanças, de serviços de motobombas diesel e de serviços de torres de iluminação;

(...)

Manifestando sobre o motivo pelo qual os contratos (terceiros operadores próprios) apresentados não interferem no percentual de aproveitamento de crédito apurado pelo Fisco, pontuamos o que se segue:

A - Para que os referidos contratos interferissem no percentual, os bens, veículos e equipamentos locados deveriam atender as seguintes condições:

-Serem utilizados em atividades dentro do campo de incidência do ICMS;

-Serem operados por funcionários do próprio Contribuinte;

-Estarem na posse do Contribuinte, nos termos do disposto no art. 222, inciso VII, do RICMS/02.

**B - Da análise das 14 (quatorze) cópias de contratos, entre contratos e aditivos**, e dos laudos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

técnicos dos períodos de 2015, 2016 e 2017, **não se verificou nenhuma das condições postas acima.**

Outras informações relevantes para a apuração do índice de aproveitamento, em relação aos equipamentos/veículos supostamente de propriedade de terceiros e operados pelo próprio contribuinte, cujo consumo de combustível ocorra na geração de força motriz empregada diretamente no processo de produção, são as solicitadas no item 3 do Interlocutório, considerando o modelo operacional da atividade da empresa atuada:

- a) quanto aos veículos de transporte de matéria-prima:
- o trajeto percorrido na condição de carregado de matéria-prima;
  - o trajeto percorrido na condição de vazio;
  - o trajeto da mina ao complexo de beneficiamento dentro da mesma unidade de Congonhas;
  - o trajeto da mina aos outros complexos de beneficiamento fora do complexo minerário de Congonhas;
  - o consumo de óleo diesel em cada trajeto acima especificado;
  - a condição da posse dos veículos nos termos do art. 222, inciso VII do RICMS/02;
  - o vínculo empregatício do operador dos veículos, se empregado do Contribuinte ou de terceiros;
- b) quanto aos demais veículos, máquinas, equipamentos e locomotiva:
- a condição da posse nos termos do art. 222, inciso VII do RICMS/02;
  - o vínculo empregatício do operador, se empregado do Contribuinte ou de terceiros;
  - local específico de operação, função geral; função em relação à matéria-prima, função em relação ao meio ambiente;
  - o consumo de óleo diesel nestes veículos, máquinas e equipamentos.

Em relação a esse item do Interlocutório, transcreve-se a Manifestação Fiscal as constatações sobre os documentos apresentados pela Defesa:

### Do trânsito de veículos entre os municípios de Congonhas e Ouro Preto.

O ROM extraído do complexo minerário de Congonhas é transportado por veículos aos pontos de processamento situados nos três municípios: Congonhas, Ouro Preto e Rio Acima. Assim, existe um trânsito intenso de veículos, **no sentido mina – unidades de processamento**, carregados com o ROM.

Ressaltamos que a unidade de processamento de Ouro Preto está instalada em município diverso do complexo minerário de Congonhas. Desta forma, o transporte do



ROM e de outros tipos de minério como o sinter feed, pellet feed e o granulado da unidade de Congonhas para Ouro Preto caracteriza-se uma operação de transferência conforme corretamente registrado pelo Contribuinte na emissão das notas fiscais e dos respectivos tíquetes de balança, conforme abaixo demonstrado por uma amostragem de NF-e de transferência.

Isto posto, esclarecemos que o referido laudo não considerou estas operações para efeito do cálculo do índice.

Ressaltamos que a quantidade de combustível consumido nestas operações é extremamente significativa, tendo em vista que a distância percorrida pelos veículos entre o município de Congonhas e Ouro Preto é maior que a distância entre a mina e o britador/processamento Congonhas, que se encontram instalados no município de Congonhas e em área contígua.

Lembramos ainda que o diesel consumido nestes veículos, em operação intermunicipal, seja transitando vazios ou carregados, está fora do campo de incidência do direito ao crédito nos termos na Instrução Normativa 01/2014.

Após ressaltarmos os nossos entendimentos, passamos a responder objetivamente as questões solicitadas pela Assessoria do CCMG:

1) (...)

C - Da análise dos laudos, verificamos que **não há apontamento do volume do consumo** do combustível óleo diesel no trânsito dos veículos **utilizados nas operações transferências** de ROM e dos diversos tipos de minério para as demais unidades do Contribuinte e, ainda, do consumo do combustível nos veículos circulando vazios.

Observa-se que da análise dos contratos de locação de equipamentos/veículos de terceiros que, segundo a Impugnante seriam operados por operador próprio, o Fisco apontou que os referidos equipamentos/veículos não são utilizados dentro da linha principal de produção (extração mineral e beneficiamento), bem como, não se comprovou que sejam operados por funcionários do próprio Contribuinte; portanto, não atendem ao disposto no art. 222, inciso VII, do RICMS/02.

Ademais, a Impugnante não logrou trazer as informações complementares necessárias à apuração do índice de aproveitamento, conforme especificadas no item 3 do despacho interlocutório, visto que não apontou o consumo de óleo diesel nos equipamentos/veículos utilizados nas operações transferências de ROM e dos diversos

tipos de minério para as demais unidades do Contribuinte, bem como o consumo do combustível nos veículos circulando vazios.

Portanto, não restou ao Fisco senão considerar apenas o consumo de óleo diesel nos equipamentos/veículos próprios utilizados na atividade de extração mineral e no transporte de insumos dentro do complexo extrativo.

Retomando à análise dos laudos, tomando como base o laudo de 2016, no quadro 7.1.1 foram relacionados os seguintes equipamentos/veículos como “**Produtivo – próprio**”: Caminhão fora de estrada, caminhão traçado, escavadeira, pá-carregadeira, perfuratriz, retroescavadeira, torre de iluminação e unidade de peneiramento.

A Impugnante alega que não apenas a perfuratriz e a unidade de peneiramento (frota própria) poderiam gerar créditos de ICMS aptos a serem apropriados por ela, mas também outros maquinários, que estão diretamente relacionados com o seu processo industrial de extração do minério, a qual perfaz desde a etapa da extração do minério, com o desmonte da rocha, até a fase de estocagem do minério, incluindo ainda o transporte interno do minério da mina para a usina, consoante o art.3º da IN SUTRI nº 01/2014.

Em relação a esses veículos/equipamentos, a Impugnante faz as seguintes considerações:

- as escavadeiras, retroescavadeiras e pás carregadeiras exercem função específica na lavra do minério, sendo, pois, essenciais ao processo industrial da Impugnante;

- os caminhões traçados e os caminhões fora-de-estrada têm a função de transportar o minério escavado para a usina, onde serão beneficiados e transformados no produto final;

- os tratores de esteiras são responsáveis pelo desmonte mecânico do minério (corte), o que compreende a extração mineral sem detonação, bem como também são utilizados para a abertura de bancadas, que permitem o acesso das perfuratrizes e escavadeiras na área de extração do minério;

- ainda que os veículos aludidos desempenhassem outras funções na linha produtiva, seria papel da Fiscalização e deste Conselho de Contribuintes no mínimo, arbitrar um percentual, que seja proporcional ao tempo de emprego do veículo no processo produtivo de mineração, na extensão dada pela IN SUTRI nº 01/14, em comparação ao emprego dado para as atividades de apoio à mineração.

Questionado o Fisco por essa Assessoria, por meio de diligência, sobre os equipamentos classificados como “**Produtivo – próprio**” (itens 7.1.1 dos laudos técnicos), assim se manifestou:

Manifestando em relação aos equipamentos elencados como “produtivos próprios” (item 7.1.1), justificar o motivo pelo qual não interferem no índice de aproveitamento de crédito apurado pelo Fisco, pontuamos o que se segue:

A – O termo “Produtivo Próprio” não permite classificar o bem, veículo e equipamento como tendo o seu combustível consumido dentro do campo de incidência do ICMS. A exemplo dos veículos utilizados nas operações de transferência entre as unidades do próprio contribuinte e bem como do consumo do óleo diesel utilizados nos veículos circulando vazios.

Concluindo ressaltamos que, em nenhum momento o Contribuinte apresentou as informações solicitadas pela Fiscalização e pela Assessoria do CC/MG, em especial:

- Consumo do combustível óleo diesel nos veículos transitando vazio, ou seja: fora do momento do transporte do ROM da mina de extração ao britador da mesma unidade do contribuinte;
- Consumo do combustível óleo diesel nos veículos utilizados nas operações de transferência entre as unidades;
- A totalidade dos contratos de terceiros com equipamentos que consomem o óleo diesel.

Desta forma e, considerando que o ônus da prova do direito ao crédito é do credor, neste caso o Contribuinte, a Fiscalização optou por conceder ao crédito apenas ao combustível consumido nos equipamentos em que o Sujeito Passivo comprovou ter o seu direito.

Cabe mais uma vez destacar que em relação à perfuratriz (frota própria), o Fisco admitiu o crédito relativo ao óleo diesel nela consumido. Os outros equipamentos descritos como “perfuratriz”, questionados pela Defesa (Perfuratriz DM45, Perfuratriz MD6290 e Perfuratriz T4BH), que não teriam sido integrado na base “frota própria”, e, não teriam sido tomados em consideração para se apurar o *Percentual do crédito – índice de aproveitamento* no Auto de Infração, constam do Anexo (resposta à intimação fiscal) como “equipamentos de terceiros”, para os quais a Impugnante não comprovou cumprir o disposto no inciso VII do art. 222 do RICMS/02, não fazendo, portanto, jus ao crédito de ICMS.

Em relação aos demais equipamentos (frota própria), diz o Fisco que assiste ao Contribuinte o direito de comprovar por documentos legais e confiáveis o local e a efetiva utilização de tais bens.

Esclarece que os bens apontados pela Impugnante como sendo utilizados da atividade operacional podem ser utilizados tanto em atividades dentro quanto fora da linha principal de produção da Autuada, a exemplo dos “caminhões fora de estrada” que são utilizados para a transferência do ROM do minério entre as unidades do Contribuinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se das informações trazidas pela Autuada em atendimento às intimações fiscais, planilha Anexo 2 do Auto de Infração e “planilha 1 - DOC ANEXO – Consumo Óleo D”, apresentada em sede de Interlocutório:

- Caminhão fora de estrada: transporte de minério;
- Caminhão traçado: transporte de minério;
- escavadeira: alimentação da planta de beneficiamento, recuperação de baias e diques, carregamento de minério, retirada de acúmulo de minério, dosagem de minério, escavação de valas;
- pá-carregadeira: carregamento dos caminhões com minério dosagem de minério, escavação de minério, alimentação da planta de beneficiamento, empilhamento do minério;
- retroescavadeira: alimentação da planta de beneficiamento, escavação na mina, drenagem e retaludamento, retirada de acúmulo de minério, recuperação de produto, escavação de valas;
- trator de esteiras: terraplanagem, abertura de acessos, carregamento de minério e limpeza de vias e plataformas.

De fato, os referidos equipamentos/veículos desenvolvem diversas atividades dentro e fora do estabelecimento autuado (transporte de minério) e em atividades de apoio operacional (limpeza de vias, abertura de acessos, recuperação de vias, abertura de valas etc.), não exercendo nenhuma ação na extração, movimentação interna e nem no beneficiamento do minério.

Para uma correta apuração do índice de aproveitamento de crédito de ICMS relativo ao consumo do óleo diesel neles empregados deveria a Autuada ter prestado as informações solicitadas na intimação fiscal e por meio do despacho interlocutório, o que não logrou fazê-lo.

Registra-se que foi oportunizado prazo para a Impugnante apresentar os laudos de consumo de óleo diesel para o período autuado. Contudo, mais uma vez, prestou informações inconsistentes, a exemplo do equipamento “retroescavadeiras”, como exposto no item 5 da manifestação fiscal, que analisou os laudos e documentos apresentados, em cumprimento ao interlocutório.

Ademais, também em relação aos equipamentos/veículos, enquadrados pela Autuada como “frota própria”, não apontou o consumo de óleo diesel nos equipamentos/veículos utilizados nas operações transferências de ROM e dos diversos tipos de minério para as demais unidades do Contribuinte, bem como o consumo do combustível nos veículos circulando vazios.

Os equipamentos “geradores” e “torres de iluminação” foram classificados pela própria Impugnante como “não operacional”. Conforme resposta à intimação, tais equipamentos são utilizados em diversas áreas, na atividade de apoio à manutenção (Anexo 2 – Provas). Portanto, são equipamentos fora da linha principal de produção, conforme Instruções Normativas SLT nº 01/86 e Sutri nº 01/14, não fazendo jus ao aproveitamento do crédito relativo ao óleo diesel neles consumido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutra toada, a Impugnante alega que, no que concerne à imunidade constitucional do art.155, § 2º, inciso X, a, da CF/88, o próprio STF já se manifestou no sentido de que se trata de imunidade objetiva de ICMS, acerca de todas as operações relativas à circulação de mercadorias para o exterior, na qual se permite a manutenção e o aproveitamento dos montantes de ICMS cobrados nas operações anteriores.

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

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

Entretanto, tal argumento não merece guarida.

Como exposto no trabalho fiscal, os créditos de ICMS estornados são oriundos da aquisição de óleo diesel para abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos utilizados em atividades exercidas fora do processo de extração mineral, ou seja, fora da linha principal de produção, não se enquadrando como material intermediário, conforme Instruções Normativas SLT nº 01/86 e Sutri nº 04/13 e nº 01/14. Portanto, trata-se de material de uso e consumo do estabelecimento ou ainda, é utilizado fora do estabelecimento autuado, como se pode depreender da análise dos documentos trazidos aos autos.

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

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

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

(...)

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

Entende-se que a integração ou consumo de que trata o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 (§ 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75), que gera direito à manutenção dos créditos de ICMS (vedação de possibilidade de estorno) na proporção das operações

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para o exterior, restringe-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

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

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/2008

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

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE nº 017/2008

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

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 092/2017

ORIGEM : Ouro Preto - MG

CONSULTA:

(...)

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

RESPOSTA:

(...)

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

Ocorre, porém, que a possibilidade do aproveitamento de tais créditos vêm sendo sistematicamente adiada por força das sucessivas alterações no teor do inciso I

do art. 33 da referida Lei Complementar, o qual estabeleceu, atualmente, a sua implementação a partir de 1º/01/2020.

Note-se que o inciso II do art. 32 da Lei Complementar nº 87/1996 **não menciona mercadorias de uso e consumo**, como também não autoriza o creditamento de forma diversa do acima exposto, uma vez que **ao referir-se à palavra consumo restringiu-a de forma direta ao processo de produção de mercadorias, como ocorre com os créditos referentes aos produtos intermediários**, cite-se, in litteris:

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

(...)

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

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

(...) Destacou-se.

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

Transcreve-se, como exemplo, trechos do Acórdão nº 21.857/15/3ª:

ACÓRDÃO: 21.857/15/3ª

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAIS ÀS EXPORTAÇÕES, PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS APURADO APÓS A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO) EM RAZÃO DA CONSTATAÇÃO DE REINCIDÊNCIA, NOS TERMOS DO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ART. 53, §§ 6º E 7º DA CITADA LEI. INFRAÇÃO CARACTERIZADA DE ACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02. (...)

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

CONVÉM DESTACAR QUE NÃO HÁ DISCORDÂNCIA ENTRE A AUTUADA E O FISCO QUANTO À CARACTERIZAÇÃO DOS MATERIAIS, OBJETO DE ESTORNO DOS CRÉDITOS DE ICMS NOS PRESENTES AUTOS, COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

O QUE SE DISCUTE NOS PRESENTES AUTOS É A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO RELATIVO A BENS E MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO DE FORMA PROPORCIONAL ÀS EXPORTAÇÕES REALIZADAS.

A IMPUGNANTE ENTENDE QUE O RACIOCÍNIO DE QUE OS BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, BEM COMO A ENERGIA ELÉTRICA E O ÓLEO DIESEL NÃO EMPREGADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO DE EXTRAÇÃO MINERAL NÃO GERAM DIREITO A CRÉDITO PARA A COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DO IMPOSTO RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES DE SAÍDA DESTINADAS AO MERCADO INTERNO BRASILEIRO COM BASE NO ART. 33, INCISO I DA LC Nº 87/96, NÃO PODE SER APLICADO QUANDO O ESTABELECIMENTO NO QUAL ESSES BENS DÃO ENTRADA REALIZA OPERAÇÕES DE SAÍDA DE MERCADORIA DESTINADAS AO EXTERIOR.

ALEGA A IMPUGNANTE QUE, NESSE CASO, OS DISPOSITIVOS LEGAIS APLICÁVEIS SERIAM OS ARTS. 21, § 2º E 32, INCISO II, AMBOS DA LC Nº 87/96 E, AINDA, O ART. 155, § 2º, INCISO X, ALÍNEA "A" DA CF/88, COM A REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 42/2003, IN VERBIS:

(...)

SEM RAZÃO À AUTUADA EM CONSIDERAR QUE O CRÉDITO DE ICMS RELATIVO À ENTRADA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO PODE SER APROPRIADO NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELO ESTABELECIMENTO, ENTENDIMENTO ESTE JÁ SUPERADO NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, EM RAZÃO DA REVOGAÇÃO DO ART. 66, INCISO VI DO RICMS/02 E DA PUBLICAÇÃO DO DECRETO Nº 45.388/10, QUE ENCERROU QUAISQUER DÚVIDAS A RESPEITO DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO QUE TANGE AO TEMA.

AS DISPOSIÇÕES DO ART. 2º DO REFERIDO DECRETO DEIXAM CLARA A IMPOSSIBILIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO REFERENTES A MATERIAIS DE USO E CONSUMO, PROPORCIONAIS À EXPORTAÇÃO, AO DETERMINAR O ESTORNO DO CRÉDITO EFETIVADO, A QUALQUER TEMPO, PELO CONTRIBUINTE:

(...)

ASSIM, EM FACE DA IMPOSSIBILIDADE DESTE ÓRGÃO COLEGIADO NEGAR APLICAÇÃO A ATO NORMATIVO, EM OBSERVÂNCIA DO ART.



110, INCISO I DO RPTA, NÃO HÁ COMO PERMITIR A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO, AINDA QUE NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELO ADQUIRENTE, COMO PLEITEIA A IMPUGNANTE.

(...)

LADO OUTRO, NÃO PROCEDE O ARGUMENTO DA IMPUGNANTE DE QUE O ART. 32, INCISO II DA LC Nº 87/96 (§ 3º, ART. 32 DA LEI Nº 6.763/75) GARANTE-LHE O CREDITAMENTO DO IMPOSTO RELATIVO À ENTRADA DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO NO ESTABELECIMENTO PROPORCIONAIS ÀS EXPORTAÇÕES REALIZADAS.

PREVÊ TAL DISPOSITIVO LEGAL:

LC Nº 87/96

ART. 32. A PARTIR DA DATA DE PUBLICAÇÃO DESTA LEI COMPLEMENTAR:

(...)

II - DARÃO DIREITO DE CRÉDITO, QUE NÃO SERÁ OBJETO DE ESTORNO, AS MERCADORIAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE MERCADORIAS INDUSTRIALIZADAS, INCLUSIVE SEMI-ELABORADAS, DESTINADAS AO EXTERIOR; (GRIFOS ACRESCIDOS).

ENTENDE-SE QUE A INTEGRAÇÃO OU CONSUMO DE QUE TRATA O ART. 32, INCISO II DA LC Nº 87/96 E O § 3º, ART. 32 DA LEI Nº 6.763/75, PASSÍVEIS DE ENSEJAR O CREDITAMENTO DE ICMS RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES PARA O EXTERIOR, RESTRINGEM-SE ÀS MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM.

VALE DIZER QUE O REFERIDO “CONSUMO”, NOS TERMOS DO DISPOSITIVO LEGAL SUPRA, LIMITA-SE AO CREDITAMENTO DE ICMS REFERENTE AOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS CONSUMIDOS E NÃO DEVE SER INTERPRETADO COMO POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE BENS DE “USO OU CONSUMO”, PARA O QUAL HÁ LIMITAÇÃO TEMPORAL CONFORME DISPÕE O ART. 33, INCISO I DA LC Nº 87/96 (ART. 70, INCISO III DO RICMS/02), QUE POSTERGOU ESSE DIREITO PARA JANEIRO DE 2020.

CORROBORA ESSE ENTENDIMENTO VÁRIAS RESPOSTAS DADAS PELA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS – SEF/MG A CONSULTAS DE CONTRIBUINTES. CONFIRA-SE AS SEGUINTE:

(...) DESTAQUES ACRESCIDOS.

Noutra vertente, a Impugnante requer o cancelamento da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, ao argumento de que sua aplicação seria restrita à hipótese disposta no inciso III do art. 53 da citada lei, qual

seja, a inadimplência – ausência de pagamento de imposto. E que, como o presente Auto de Infração foi lavrado sob a premissa de aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de insumo utilizado fora do seu processo produtivo, “há nítido erro de direito na aplicação da multa isolada”. Isso porque, deveria ter sido observado o disposto no inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75 que prevê que “as multas serão calculadas tomando-se como base o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência”.

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

Dispõe o art. 53 da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

(...)

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

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

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

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

(Grifou-se).

Há que se destacar que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, pois este pode fazer uso de eventuais créditos acumulados que possuir

para quitação do crédito tributário, ou, se assim não desejar, manter os créditos em sua conta gráfica para compensação com débitos futuros ou mesmo transferi-los a terceiros, nos termos previstos na legislação.

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

(...)

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

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

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

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

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53."

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

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

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

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

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas violam os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, revelando-se confiscatórias, conveniente destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, que determina

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (PÁGS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Por fim, com relação ao despacho interlocutório, cumpre registrar que a Impugnante não apresentou novos documentos para comprovação de suas alegações defensórias.

Todas as alegações das partes (Fisco e Autuada), bem como os laudos técnicos de consumo mensal de óleo diesel de 2015, 2016 e 2017, apresentados em cumprimento ao despacho interlocutório, já tinham sido analisados pela Assessoria do CCMG no Parecer de mérito acostado às págs. 2.201/2.259 e ratificado às págs. 2303/2306 dos autos.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observância da legislação tributária e, não tendo a Defesa apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 22/12/15. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que a reconhecia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Erick de Paula Carmo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 17 de maio de 2023.**

**Wertson Brasil de Souza**  
**Relator**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

P

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

---

Acórdão:	23.444/23/2 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001649699-32	
Impugnação:	40.010151600-50	
Impugnante:	CSN Mineração S.A. IE: 001043586.00-62	
Proc. S. Passivo:	DÉCIO FLÁVIO GONÇALVES TORRES FREIRE/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referente ao período de 01/12/15 a 31/08/17, provenientes de entradas de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos utilizados em atividades exercidas fora do processo de extração mineral, tais como: abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas, transporte de uma para outra unidade com a finalidade de expedição, dentre outras atividades, ou seja, fora da linha principal de produção, conforme Instruções Normativas SLT nº 01/86 e Sutri nº 04/13 e nº 01/14.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

Em que pese o relato e voto escoreito do Ilustre Relator, enxergo, noutra giro, que de fato operou-se aqui o instituto da decadência aos fatos geradores ocorridos no período anterior a 22/12/15, considerando que o Sujeito Passivo foi regularmente intimado em 22/12/20 (pág. 895).

Consoante exposto pela Impugnante, a exigência do ICMS se reporta a fatos geradores ocorridos no período de 01/12/15 a 31/08/17.

Nesse contexto, o período anterior a 22/12/15 foi atingido pela decadência, razão pela qual a exigência não pode prevalecer, pois, uma vez realizado o autolancamento do imposto, como é o caso do ICMS, cabe ao Fisco, na existência de controvérsias, impulsionar o procedimento administrativo por meio do qual se dará a constituição do crédito tributário.

Veja que tal entendimento tem matriz no disposto do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, que assim determina:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Como se sabe, no entanto, a competência para constituição desse crédito tributário não pode ser atribuída ao Fisco por prazo indeterminado, condição esta que traria insegurança jurídica a todo o universo de contribuintes sujeitos à Administração Público-Fiscal.

Justamente por tais premissas, o Legislador Complementar editou o art. 150, § 4º, do CTN, fixando o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação (autolancamento).

Vamos ao texto citado:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operase pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A Impugnante foi notificada do Auto de Infração, que efetivou o lançamento, em 22/12/20 (pág. 895), ou seja, após o decurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência dos fatos geradores ocorridos no período anterior a 22/12/15.

Desse modo, fica evidente que os fatos geradores referentes a tal período não mais poderiam ser objeto de análise na data da lavratura da Auto de Infração, para fins de lançamento do referido crédito tributário, supostamente devido, tendo em vista o incontestável transcurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos contados da ocorrência dos fatos geradores, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Assim, levando em conta o texto deste dispositivo noticiado, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, inclusive em se tratando de creditamento e respectivas obrigações acessórias, a Administração Pública tem o prazo de 05 (cinco) anos, a partir da ocorrência do respectivo fato gerador, para formalizar o



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito tributário, sendo que, expirado este lapso temporal sem que ele tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Ademais, é de conhecimento notório, que o Egrégio STJ, pacificou no sentido de que a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN é aquela aplicável nos casos em que o contribuinte realizou o pagamento do tributo/contribuição, porém em valor inferior ao efetivo ou “supostamente” devido, como é exatamente o caso dos autos.

Assim, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, é inconteste a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período anterior a 22/12/15, visto que, por inércia do Fisco, não foi realizado o lançamento no lapso temporal de 05 (cinco) anos visando a constituição do crédito tributário em discussão.

Isso posto, voto para extinguir as exigências fiscais incidentes no período anterior a 22/12/15, tendo em vista que o crédito tributário “decaiu” nos termos do já citado art. 150, § 4º do CTN.

**Sala das Sessões, 17 de maio de 2023.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**