

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.633/23/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002666323-68  
Impugnação: 40.010155647-20  
Impugnante: CSN Mineração S.A.  
IE: 001043586.02-24  
Proc. S. Passivo: Erick de Paula Carmo/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 formalizar o crédito tributário.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ÓLEO DIESEL.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02. Corretas as 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.

**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 01/12/17 a 31/12/19, relativos às aquisições de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos utilizados em atividades exercidas fora da linha principal de produção, ou fora do campo de incidência do ICMS, como: abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas através de caminhões pipa, transporte de uma para outra unidade com a finalidade de expedição, entre outras atividades, 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer a procedência da impugnação.

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

Requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer fundamentado opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto à prejudicial de mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 26/12/17 e no 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.

### **Das Preliminares**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, o qual estaria eivado de vícios insanáveis, não correspondendo à realidade dos fatos, e por utilização de parâmetros de arbitramento destoantes da realidade, o que afrontaria o disposto no art. 148 do CTN.

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. (Grifou-se)

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

Alega a Impugnante que “*partindo-se da premissa de que as informações prestadas pelo contribuinte estivessem realmente insuficientes ou não estivessem atualizadas, o que não é o caso dos autos, caberia à autoridade lançadora ter diligenciado no sentido de se levantar parâmetros objetivos e razoáveis de arbitramento do percentual de consumo do óleo diesel na linha produtiva, que pudessem espelhar a realidade da ocorrência do fato gerador e lastrear o lançamento fiscal, segundo os requisitos do art.142 do CTN*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

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

RICMS/02

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

Grifou-se.

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

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

No tocante ao laudo de consumo de óleo diesel apresentado pela Autuada, entendeu o Fisco que este não se prestava para a análise dos créditos lançados na conta gráfica do Contribuinte, tendo solicitado outras informações e cópias de todos os contratos de prestação de serviços e/ou de locação de equipamento e veículos nos quais se consome o óleo diesel, para que fosse possível identificar o tipo de posse e a prestação de serviço com o fornecimento do diesel pelo Contribuinte.

A Autuada apresentou a planilha Anexo 2 do Grupo Provas do e-PTA, com as informações acerca do consumo de óleo diesel do estabelecimento autuado.

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, não havendo que se falar em arbitramento.

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

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

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

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

Insta esclarecer que, como exposto pelo Fisco, *“para que o laudo técnico apresentado pela Impugnante se preste ao dimensionamento do crédito de ICMS passível de creditamento, nos termos da legislação estadual, esse laudo deve contemplar os volumes individualizados de óleo diesel responsável pela produção de força motriz em equipamentos, máquinas e veículos (consumidores) utilizados diretamente na atividade produtiva (beneficiamento) e, mesmo assim, devendo esses consumidores desempenharem atividades em contato direto com o minério de ferro em produção (extração/beneficiamento).*

*Ainda, para a identificação dos consumidores de óleo diesel utilizados diretamente no processo produtivo de extração mineral, o referido laudo deve trazer as seguintes informações, além do consumo individualizado: identificação/caracterização do consumidor, local onde exerce as suas atividades, funções no processo produtivo e situação de propriedade (próprio/locado) e operação (próprio/terceiros).”*

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

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

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

(Grifou-se)

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

Consta do Relatório Fiscal Complementar que a Fiscalização realizou visita técnica no estabelecimento do Sujeito Passivo, que se fez necessária em razão da afirmação, totalmente equivocada, contida no Laudo Técnico, de que, no estabelecimento da Autuada, há a realização de todo o processo de extração e beneficiamento do minério de ferro, tendo sido constatado que no estabelecimento da Autuada, há somente os processos de britagem e peneiramento, que resume o seu processo produtivo.

Informa o Relatório Fiscal, ainda que, em referência ao Laudo Técnico, esclarece a Impugnante que não se analisou a totalidade dos contratos de terceirização, mas sim uma grande parte deles.

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

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

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

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

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

“...Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que

qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado”. (Grifou-se)

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

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.

Induidoso 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 Perícia**

A Impugnante pleiteia, ainda, 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. 105/107 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a composição do índice de aproveitamento de consumo de óleo diesel (quesito 1); sobre o laudo técnico de 2014 apresentado pelo Contribuinte (se houve alguma alteração relevante no processo produtivo, até 2019 - quesito 2), e se existem máquinas e bens da usina que realizam transporte interno do minério entre as duas áreas, os quais consomem óleo diesel, se são essenciais para o processo produtivo e se foram desconsiderados no cálculo do percentual de aproveitamento de crédito, se o minério ROM extraído da mina e destinado à unidade de Ouro Preto, pode ser considerado parte do processo produtivo da Autuada (quesito 3); sobre as normas legais de regência do aproveitamento de crédito (quesito 4); análise de direito ao aproveitamento de créditos de equipamentos, à luz da Consulta de Contribuintes nº 090/2010 (quesito 5); sobre os parâmetros de arbitramento (quesito 6); análise dos contratos de locação de equipamentos, máquinas e veículos, e contratos de terceirização de serviços com fins de compor percentual representativo da frota de terceiros que poderiam gerar direito a crédito, nos moldes da Consulta nº 088/07 (quesito 7); bem como emissão de opinião sobre a correção do procedimento fiscal em relação ao laudo técnico (quesito 8).

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

Registre-se que constam dos autos as intimações fiscais, bem como as respostas e documentos trazidos pelo Contribuinte em sede de defesa, tais como: laudo técnico de consumo mensal de óleo diesel 2012 e fichas técnicas dos equipamentos/veículos.

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

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

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

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

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

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referente ao período de 01/12/17 a 31/12/19, relativos às aquisições de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos utilizados em atividades exercidas fora da linha principal de produção, ou fora do campo de incidência do ICMS, como: abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas através de caminhões pipa, transporte de uma para outra unidade com a finalidade de expedição, entre outras atividades, 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 26/12/17, sendo aplicável disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Cabe esclarecer que, em relação às entradas do combustível ocorridas no período de 01/12/17 a 31/12/17, o registro das referidas NF-es, a apuração do ICMS e a apropriação do crédito, nelas destacado, ocorreram após o dia 26/12/17, cuja apuração do ICMS ocorre no final do período mensal.

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

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

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

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2017, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/18, findando-se em 01/01/23. Considerando-se que o Auto de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infração foi lavrado em 19/12/22 e que o Sujeito Passivo teve ciência em 26/12/22 (pág. 30), 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 01/2019 – págs. 21/22) a apresentar arquivo *Excel* sobre o consumo mensal de óleo diesel, discriminando as seguintes informações: descrição veículo/equipamento (marca/modelo/placa), função desenvolvida no estabelecimento, se veículo/equipamento é próprio ou de terceiro, local onde exerce a função e quantidade consumida.

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

Em resposta à intimação fiscal, a Autuada apresentou o laudo técnico de consumo de óleo diesel da unidade de Ouro Preto/MG de 2014 e a planilha constante do Anexo 2 do Grupo Provas do e-PTA.

A Impugnante alega que, conforme consta do relatório fiscal do Auto de Infração, o Fisco teria criado índice próprio de aproveitamento de óleo diesel, segundo informações colhidas em trabalho de visita técnica ao estabelecimento do Contribuinte, sendo que, em momento algum, foi invocada a incorreção, incompletude ou impropriedade do laudo técnico da Impugnante.

Alega que somente seria possível a adoção do lançamento por arbitramento, se o Fisco tivesse comprovado eventuais falhas ou incompletude nos dados e nas informações do laudo da Impugnante, por meio da produção de contraprova técnica, que alcançasse conclusão técnica diversa daquela apontada no aludido laudo, indicando, pois, um índice de aproveitamento de crédito de ICMS menor que 88,59%, o que não teria ocorrido no caso dos autos.

Defende que, considerando que o laudo técnico pericial de consumo de óleo diesel da Impugnante é válido e atual, correto seria o índice de aproveitamento do óleo diesel de 88,59%, como produto intermediário, ali descrito, de modo a se invalidar o presente trabalho fiscal.

Diz que são indubitáveis a validade e a atualidade do laudo pericial de consumo de óleo diesel de Fev/2014 da unidade de Ouro Preto/MG, uma vez que abrange os fatos geradores do período autuado, o que o torna atual e aplicável para os fatos geradores constantes do presente lançamento fiscal, até mesmo porque não houve nenhuma mudança significativa na linha de produção industrial.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Conforme relatado, em 26/08/22, a Fiscalização realizou visita técnica ao estabelecimento do Sujeito Passivo, unidade de Ouro Preto, tendo sido percorrido todo o processo produtivo, desde a entrada do minério de ferro até o embarque nos vagões da composição ferroviária, tudo documentado por registros fotográficos, conforme Relatório Fiscal Complementar.

Transcreve-se, por oportuno, a análise realizada pelo Fisco do laudo técnico apresentado pela Autuada, conforme Manifestação Fiscal:

**Laudo Técnico apresentado pelo sujeito passivo.**

Esclarece-se que a diligência pela fiscalização e a demonstração do processo produtivo **se fizeram necessárias em razão da afirmação, no mínimo totalmente equivocada, contida no Laudo Técnico, de que, no estabelecimento da Autuada, há a realização de todo o processo de extração e beneficiamento do minério de ferro.**

Consta no Laudo Técnico, que há no estabelecimento da Autuada uma escavadeira para realizar **o rompimento de rochas grandes na frente de lavra.** Consta, ainda, **o caminhão traçado que seria utilizado para transportar o ROM da frente de lavra ao britador primário.**

Ressalta-se, também, que a própria Impugnante afirma, que o Laudo Técnico da unidade de Ouro Preto foi elaborado nos mesmos parâmetros da unidade de Congonhas.

Diante do exposto até aqui, está claro que as 2 (duas) unidades se diferem de forma significativa, pois na unidade de Congonhas se encontra o complexo de minas que alimenta de minério de ferro todas as plantas produtivas do Grupo CSN e, **na unidade de Ouro Preto, ou seja, no estabelecimento da Autuada, há somente os processos de britagem e peneiramento, que resume o seu processo produtivo.**

Ainda em referência ao Laudo Técnico, esclarece a Impugnante **que não se analisou a totalidade dos contratos de terceirização, mas sim uma grande parte deles.**

Em verdade, a quase totalidade dos veículos alocados no estabelecimento do Sujeito Passivo, que consomem o combustível óleo diesel, **está operando no transporte do minério de ferro bruto (ROM) do município de Congonhas ao de Ouro Preto, estabelecimento autuado, através de uma estrada interna com 11 (onze) quilômetros de extensão.**

Há também uma quantidade expressiva de outros veículos e equipamentos operando no transporte do minério de ferro do pátio de estocagem (fase final do processo produtivo das mineradoras) ao entreposto ferroviário (composição ferroviária).

Há outras informações de interesse do Fisco **que não constam nesse documento (Laudo Técnico), a**

**exemplo da falta do consumo nos veículos vazios e a ausência do consumo nas operações de entrada do ROM, ou seja, transporte do minério entre estabelecimentos com veículos da Autuada,** e por consequência, sem direito ao crédito do ICMS vinculado às aquisições do óleo diesel.

(Destacou-se).

Após a referida visita, concluiu o Fisco que no estabelecimento do Sujeito Passivo se desenvolvem os seguintes processos e operações: entrada de minério de ferro bruto (ROM), recebido em transferência da unidade de Congonhas e de terceiros da região; processo de britagem para redução granulométrica; processo de peneiramento para classificação; estocagem de minério de ferro na área própria (pilha pulmão); movimentação do minério de ferro da pilha pulmão destinado ao pátio ferroviário (expedição); e embarque do minério de ferro no parque ferroviário.

Conclui o Fisco que no estabelecimento do Sujeito Passivo não ocorreram, no período fiscalizado, as atividades relativas à lavra própria e ao transporte do ROM de frente de lavra própria destinado ao britador.

Em face de tal constatação, considerando que a linha principal do processo produtivo do Sujeito Passivo está circunscrita apenas à britagem e ao peneiramento, verifica-se que o óleo diesel consumido para produzir força motriz utilizada em equipamentos que participam diretamente do processo produtivo, em contato físico com o minério de ferro, seria apenas aquele consumido pelas pás carregadeiras utilizadas na alimentação do britador e, ainda, aquele consumido nas plantas móveis de britagem e peneiramento, plantas essas de pequeno porte e movidas a óleo diesel.

Constata-se que, mediante a análise do laudo técnico apresentado pelo Contribuinte, o Fisco conclui que este não se prestava à análise dos créditos lançados na conta gráfica do Contribuinte.

Verifica-se, portanto, que não há como acatar o índice apurado no laudo técnico de 2014, para efeitos de creditamento do ICMS relativo à entrada de óleo diesel no estabelecimento autuado, visto que foi emitido com base em pressuposto que não corresponde à realidade (atividade do estabelecimento), como demonstrado pelo Fisco em visita técnica realizada no estabelecimento autuado e esclarecido no Relatório Fiscal Complementar, ao contrário do alegado pela Defesa.

Ademais, como exposto pelo Fisco, não constam do laudo informações de interesse do Fisco para apuração do índice de aproveitamento de crédito, como por exemplo, o consumo nos veículos vazios e nas operações de transporte do minério entre estabelecimentos com veículos da Autuada.

Assim, com base nos arquivos eletrônicos da escrituração fiscal digital (EFD), documentos fiscais, planilha de consumo de óleo diesel apresentada pelo Sujeito Passivo em resposta à intimação do Fisco, e em fatos e informações apurados em diligência realizada no estabelecimento da Autuada, apurou-se o percentual passível de creditamento do imposto de 2% (dois por cento) do crédito informado nas NF-e de aquisição do óleo diesel, o qual corresponde ao óleo consumido nas 2 (duas) pás

carregadeiras e nas plantas móveis de britagem/peneiramento, as quais participam diretamente do processo produtivo (linha principal de produção), conforme quadro de pág. 13 dos autos.

Pontua o Fisco que, não obstante o período fiscalizado se estender até dezembro/19 e os consumos de óleo diesel apresentados pelo Sujeito Passivo até setembro/19, o percentual dimensionado para o crédito mensal de ICMS passível de apropriação permanece válido, tendo em vista que não houve alterações no processo produtivo entre setembro e dezembro de 2019.

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

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

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

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

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

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

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

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

utilizados em atividades exercidas fora do estabelecimento do sujeito passivo, sendo tal entendimento equivocado.

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

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

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

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

Lei nº 87/96

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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 imediate 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.

Cumprе ressaltar que não é a essencialidade de determinado bem/produto para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição 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 sustenta que o “laudo técnico” aponta tão somente para os veículos da linha operacional do estabelecimento autuado, um índice de aproveitamento de 88,59%, sugerindo, pois, o estorno do percentual restante pelo contribuinte dos créditos financeiros de ICMS pela entrada de óleo diesel, enquanto a Fiscalização teria encontrado apenas um índice de aproveitamento de 2%, quando leva em conta para a composição do consumo específico do óleo diesel apenas das duas unidades de pá carregadeira e uma planta móvel.

No seu entendimento, ainda que se adotasse uma interpretação mais conservadora da legislação tributária, no momento de se classificar uma parte do óleo diesel consumido diretamente na linha operacional e essencial ao processo produtivo da contribuinte, como produto intermediário, e a outra parte do óleo diesel consumido em linha marginal de produção e como atividade de apoio ao processo produtivo da contribuinte, como bem de uso e consumo, salta aos olhos a disparidade dos percentuais encontrados para o índice de aproveitamento de créditos de ICMS pelo Fisco.

Defende que o trabalho fiscal não se sustenta visto que os dados apurados na tabela de fls. 08 do relatório fiscal, tomam percentual que desconsidera itens da linha de produção industrial que atuariam no transporte do minério (em contato com ele) até a planta de beneficiamento no estabelecimento autuado, diminuindo, artificialmente, o índice de aproveitamento de consumo de óleo diesel e aumentando a discrepância entre o índice arbitrado pelo Fisco e aquele indicado no laudo pericial da Impugnante.

Alega a Defesa que a insubsistência de composição do índice de aproveitamento do lançamento fiscal por arbitramento *“se verifica pela exclusão do diesel consumido nos caminhões que transportam o minério da mina de Congonhas para a planta de beneficiamento da unidade de Ouro Preto, visto que esse transporte dos insumos a serem transformados devem ser incluídos na etapa inicial do processo de industrialização, até mesmo porque a transferência de matéria-prima entre estabelecimentos do mesmo titular representa mera circulação física da mercadoria, conforme já restou sedimentado pelo STF na ADC 49”*.

No entendimento da Defesa, somente se poderia excluir do índice de aproveitamento do crédito o transporte da mina até a usina, somente se a mina fosse de titularidade jurídica de terceiro e, por conseguinte fosse, efetivamente, um “frete de compra”, quando haveria a circulação jurídica de mercadoria. Inclusive, o transporte da matéria-prima (minério ROM) extraído da mina, que será industrializado no estabelecimento de Ouro Preto, não é contabilizado para o estabelecimento de Congonhas, pois não faz parte de seu processo produtivo, porém, sim, do processo produtivo do estabelecimento de Ouro Preto.

Sustenta, ainda, que não é factível se segregar o consumo de óleo diesel do caminhão de transporte do minério, quando retorna vazio, no trajeto de retorno para a mina de Congonhas, visto que esse deslocamento, para todos os fins, continua ocorrendo dentro do processo produtivo da Impugnante, até mesmo para se possibilitar um novo carregamento de matéria-prima da mina de Congonhas para dar entrada ao estabelecimento autuado.

Insta, primeiro, trazer as informações levantadas pelo Fisco acerca do processo produtivo da Autuada, informações obtidas da própria Autuada, por meio de visita técnica ao estabelecimento autuado:

Informou o Gerente que a operação do estabelecimento, relativa ao beneficiamento mineral, não gera o rejeito de minério, decorrente da alta qualidade do minério de ferro bruto (ROM) "run-of-mine", **recebido em transferência da unidade de Congonhas**, significando o total aproveitamento do ROM no processo, composto apenas de britagem e peneiramento.

Ressaltou que há **três entradas de minério de ferro na unidade de Ouro Preto**: uma adquirida de terceiros, outra recebida da Minérios Nacional S.A. (empresa do mesmo grupo econômico da Autuada) e **a terceira decorrente de transferência da unidade de Congonhas, sendo que apenas nessa última a operação é com o minério de ferro bruto (ROM)**, sendo as demais com o minério beneficiado, pronto para a comercialização.

Esclareceu que o transporte do minério **em transferência do estabelecimento matriz, em Congonhas, para o filial da Impugnante, em Ouro Preto, é realizado pela frota de veículos da Autuada (Ouro Preto)**, da seguinte forma: O veículo fora de estrada sai da unidade de Ouro Preto e percorre 11 (onze) quilômetros em uma estrada interna que interliga os municípios de Ouro Preto e Congonhas, para então carregar o minério (ROM) que se encontra estocado na unidade de Congonhas e que, após a emissão do Tiquete de Balança Eletrônico (TB-e), o veículo retorna carregado para a unidade de Ouro Preto, estabelecimento do Sujeito Passivo.

Afirmou que a unidade de Ouro Preto pratica apenas a operação de saída com o fim específico de exportação através do terminal ferroviário.

Finalmente, esclareceu que a operação da Autuada se desenvolveu, no período autuado de 01/12/2017 a 31/12/2019, da mesma forma descrita acima.

Conforme informações coletadas pelo Fisco, o ROM beneficiado pela Autuada é recebido, em operação de transferência, da unidade Matriz, localizada em

Congonhas/MG. Ou seja, não resta dúvida, que se trata de operações entre estabelecimentos diversos.

Defende a Impugnante que não somente as duas pás carregadeiras e a unidade da planta móvel é que 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 beneficiamento do minério, incluindo, ainda, **o transporte interno do minério, dentro do estabelecimento autuado**, consoante o art. 3º da IN SUTRI nº 01/14.

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

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

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

(...)

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

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

(Grifou-se).

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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

Completa o Fisco que o ROM que passa pelos processos de britagem e peneiramento na unidade de Ouro Preto é originário da mina da unidade de Congonhas. Assim, no complexo de minas que está no município de Congonhas é extraído o ROM que é transferido, ao abrigo do diferimento do imposto, para a unidade de Ouro Preto.

Conclui-se, portanto, que em relação aos veículos utilizados no transporte de minério da mina para a planta de beneficiamento (britagem e peneiramento), o óleo diesel neles consumido não faz jus ao aproveitamento de crédito do imposto incidentes sobre sua aquisição, uma vez que ocorre entre estabelecimentos e não dentro do estabelecimento autuado, como quer fazer crer a Impugnante.

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

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e

importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

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

(...)

d) cada um dos estabelecimentos do mesmo titular.

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

Pelas mesmas razões, não procede o argumento de que não poderia segregar o consumo de óleo diesel do caminhão de transporte do minério, em retorno vazio, no trajeto para a mina de Congonhas, porque, ao contrário do entendimento da Defesa, tal deslocamento não ocorre dentro do processo produtivo da Impugnante.

Ademais, cabe destacar que o consumo de óleo diesel dos caminhões vazios não se enquadra na definição de produto intermediário, observada a disposição do art. 3º da IN SUTRI nº 01/14, que considera dentro processo produtivo de extração mineral a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem.

Noutra toada, alega a Defesa que o laudo técnico de consumo de óleo diesel da unidade de Ouro Preto/MG de 2014 contempla, em grande parte, os veículos que são utilizados dentro e fora da linha operacional da Autuada, a Fiscalização considerou, em sua estimativa, apenas duas pás carregadeiras e uma unidade de planta móvel, no que tange aos maquinários fixos da Autuada, aptos a gerar o direito de apropriação de créditos financeiros de ICMS, sem qualquer consideração **aos geradores elétricos movidos à óleo diesel**.

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

Defende, ainda, a Autuada que o Fisco deveria ter inserido no percentual do crédito – índice de aproveitamento, os veículos, bens e equipamentos de terceiros, para os quais exista contrato formal de locação, consoante simples pesquisa da base contratual da Autuada, que já foi disponibilizada à Fiscalização, em autuação anterior

do PTA nº 01.001679159-14, no ensejo da resposta ao Termo de Intimação – AFRE-GGR nº 09/10/2020.

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

Entretanto, conforme se demonstrará, o consumo de óleo diesel nos referidos bens/equipamentos e veículos, relacionados no Anexo 1 do presente Auto de Infração, não fazem jus ao crédito do imposto.

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

Destaque-se ainda que, como consta na coluna “Equipamento”, da tabela anexa aos autos, os referidos **geradores** são utilizados nas **torres de iluminação** das áreas, transformando a energia mecânica em energia elétrica. Assim, sem direito ao crédito do ICMS.

Como exposto pelo Fisco, a Impugnante não se interessou em apresentar a totalidade dos contratos de terceirização, não sendo possível verificar se os veículos relativos aos contratos faltantes seriam, ou não, operados por terceiros, o que, nessa última hipótese, inviabilizaria o aproveitamento do crédito do ICMS vinculado ao óleo diesel consumido, pois se trata de prova que somente o Sujeito Passivo poderia, e deveria, ter produzido.

Não obstante a questão da posse e da operação dos veículos, ressalta o Fisco que as atividades deles, independentemente desta condição, estão fora da linha de produção do estabelecimento autuado, conforme se extrai da IN SUTRI nº 01/14 e IN SLT nº 01/86.

Considerando o disposto no inciso VII do art. 222 do RICMS/02 e na Consulta de Contribuinte nº 109/2015 que esclarece que o óleo diesel será considerado produto intermediário, sujeito, portanto, ao aproveitamento do crédito de ICMS na sua aquisição, somente quando o Contribuinte assuma diretamente a execução da respectiva etapa ou fase que compõe à atividade de extração mineral.

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 109/2020**

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

(...)

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 109/2015**

ICMS - ÓLEO DIESEL - CONSUMO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO REALIZADA POR TERCEIRO - 70% APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - VEDAÇÃO - Poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de produto intermediário adquirido no período, para emprego diretamente no processo de extração mineral, nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/02, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/86. Não é permitido o crédito do ICMS relativo à aquisição de óleo diesel consumido na prestação de serviço realizada por terceiro, mesmo que empregado em máquinas e veículos utilizados na extração mineral e no transporte de insumos dentro de complexo extrativo do contribuinte.

CONSULTA:

(...)

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

3 - A legislação do estado de Minas Gerais permite o creditamento do ICMS incidente na aquisição de óleo

diesel consumido por veículo e maquinário próprios da Consulente empregados no processo de extração mineral?

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

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

RESPOSTA:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Neste caso, a contratação pactuada pela Consulente não constitui mera locação de equipamentos, como explicado no item anterior, mas sim um fornecimento de serviços, por meio do qual a contratante não tem

vínculos patrimoniais ou operacionais com as máquinas e equipamentos da contratada, utilizados na extração mineral e no transporte de insumos dentro do complexo extrativo.

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

(...)

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

(Destaques acrescidos)

Depreende-se da resposta das Consultas acima transcritas que para 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 01/14, 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 assumira 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**.

Registre-se que a Impugnante não logrou êxito em comprovar que os equipamentos/veículos de terceiros, no caso em discussão, seriam operados por ela mesma, de modo que o óleo diesel, neles consumido seja considerado produto intermediário, sujeito, portanto, ao aproveitamento do crédito de ICMS na sua aquisição.

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

- os **caminhões traçados e os caminhões centopeia**, os quais têm a função de transportar o minério escavado e neles carregado para a usina, onde serão beneficiados e transformados no produto final. Também fazem o transporte do minério beneficiado para a área de armazenagem e/ou para os vagões ferroviários;

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

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

Diz que é viável o levantamento da informação da quantidade de escavadeiras, retroescavadeiras, pás carregadeiras, caminhões traçados, caminhões centopeia e tratores de esteiras, **a partir do inventário de bens de cada tipo** (Bloco G do SPED fiscal – frota própria) **e da consulta à base contratual com terceiros** (frota de terceiros), cujo valor deverá ser multiplicado pelo consumo médio mensal de cada tipo de bem, o qual poderia ser consultado nos respectivos manuais técnicos e estão discriminados no laudo pericial de consumo de óleo diesel da unidade de Ouro Preto-MG de 2014, para se calcular o consumo total de óleo diesel do período autuado de 13 meses (dez/2017 a dez/2019) 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.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

Como se vê, a Impugnante se furta a trazer as informações completas para a apuração precisa do percentual de aproveitamento do crédito de ICMS do óleo diesel, deixando de apresentar a totalidade dos contratos de prestação de serviços e outras informações relevantes, como o tempo de utilização de cada equipamento, quando este exerce atividade em dois locais distintos, com no caso das retroescavadeiras e pás carregadeiras, como acima informado.

Cabe mais uma vez ressaltar que a Autuada não exerce atividade de extração mineral. Assim sendo, os veículos **caminhões traçados e os caminhões centopeia**, os quais a Autuada alega que são utilizados no transporte interno de minério de ferro, não são equipamentos aptos a compor o percentual de creditamento apurado pelo Fisco, como defendido pela Impugnante.

Pelas mesmas razões, não são passíveis de compor o índice de aproveitamento de crédito o óleo diesel consumido nas escavadeiras e tratores de esteiras (local de aplicação – mina), retroescavadeira e pá carregadeira (mina/beneficiamento), conforme Anexo 1 e informações levantadas pelo Fisco durante a visita técnica.

Ressalte-se que a Impugnante não apontou o tempo de utilização de cada equipamento, em cada atividade no qual desempenha função (no caso, as escavadeiras, retroescavadeiras e as pás carregadeiras), que segundo a Impugnante atuam tanto na mina, quanto na etapa de beneficiamento.

Registre-se que o Fisco considerou que 2 (duas) pás carregadeiras atuam nos processos de britagem e peneiramento, ou seja participam diretamente do processo produtivo (linha principal de produção), as quais compuseram o índice de aproveitamento de crédito por ele apurado. Vide pág. 34 da Manifestação Fiscal.

Diante do exposto, correto o estorno dos créditos relativos à aquisição de óleo diesel, nos termos apurados pela Fiscalização, que considerou como equipamentos que compõem o processo produtivo da Autuada (beneficiamento – Britagem e Peneiramento), os quais compõem a frota própria da Impugnante.

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, 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 nº 87/96, uma vez que é crédito de ICMS, albergado por imunidade constitucional objetiva e, portanto, incondicional.

Entretanto, tal argumento não merece guarida.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Corroboram 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 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 DESTES 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).

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. 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 26/12/17. Vencida a Conselheira Flávia Sales Campos Vale, 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, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além da signatária e da Conselheira vencida, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Dimitri Ricas Pettersen.

**Sala das Sessões, 09 de agosto de 2023.**

**Cindy Andrade Morais  
Presidente / Relatora**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.633/23/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002666323-68  
Impugnação: 40.010155647-20  
Impugnante: CSN Mineração S.A.  
IE: 001043586.02-24  
Proc. S. Passivo: Erick de Paula Carmo/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Flávia Sales Campos Vale, 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 01/12/17 a 31/12/19, relativos às aquisições de óleo diesel destinado ao abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos utilizados atividades exercidas fora da linha principal de produção, ou fora do campo de incidência do ICMS, como: abertura e manutenção de estradas, atividades preparatórias à extração mineral, umidificação de vias/estradas através de caminhões pipa, transporte de uma para outra unidade com a finalidade de expedição, entre outras atividades, 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.

Pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 26/12/17, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Vejamos o que estabelece o art. 150, § 4º do CTN:

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, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

(Grifou-se)

Nesse sentido, as hipóteses em que se aplica a contagem do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação são: (i) o contribuinte não declara e não paga e (ii) o contribuinte declara o que entende devido; paga este valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença).

De acordo com a Súmula nº 555 do STJ restou concluído que na hipótese (i), aplica-se a regra do art. 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese (ii), aplica-se a regra do art. 150 do CTN, ou seja, o Fisco teria 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, uma vez que houve declaração/princípio de pagamento.

Verifica-se que o Tribunal Superior utilizou como critério para aplicar o art. 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN.

Destaque-se entendimento de um dos acórdãos paradigmáticos do STJ (AgRg no REsp 1.277.854):

"DEVE SER APLICADO O ENTENDIMENTO CONSAGRADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO, EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA, PARA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O REFERIDO PRECEDENTE CONSIDERA APENAS A EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO, POIS É ESSE O ATO QUE ESTÁ SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO PELA FAZENDA PÚBLICA, NOS TERMOS DO ART. 150 E PARÁGRAFOS DO CTN. ASSIM, HAVENDO PAGAMENTO, AINDA QUE NÃO SEJA INTEGRAL, ESTARÁ ELE SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO, DAÍ PORQUE DEVE SER APLICADO PARA O LANÇAMENTO SUPLEMENTAR O PRAZO PREVISTO NO §4º DESSE ARTIGO (DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR). TODAVIA, NÃO HAVENDO PAGAMENTO ALGUM, NÃO HÁ O QUE HOMOLOGAR, MOTIVO PORQUE DEVERÁ SER ADOTADO O PRAZO PREVISTO NO ART. 173, I DO CTN".

(GRIFEI)

Assim, diante do exposto acima, correto os argumentos da Impugnante no que tange a aplicação da decadência do direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 26/12/17, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

**Sala das Sessões, 09 de agosto de 2023.**

**Flávia Sales Campos Vale  
Conselheira**

CCMIG