

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.634/23/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001657278-51
Impugnação: 40.010155653-01
Impugnante: CSN Mineração S.A.
IE: 001043586.00-62
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 31/05/18, provenientes de entradas 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, transporte de minério de ferro bruto (ROM) do estabelecimento do Sujeito Passivo até o estabelecimento filial em Ouro Preto, dentre 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Requer, ao final, 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 arecer 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 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.

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.

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 “*tendo a Impugnante entregue a sua base contratual com terceiros para a Fiscalização, cabe ao agente autuante estimar um percentual desses*

contratos, que seriam aproveitáveis para fins de creditamento de ICMS, se as informações prestadas foram incompletas, nos exatos lindes do art.148 do CTN”.

E ainda, em sede de Defesa, alega que, “quando as informações prestadas pelo contribuinte sejam insuficientes ou não estejam 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 possa espelhar a realidade da ocorrência do fato gerador e lastrear o lançamento fiscal, segundo os requisitos do art.142 do CTN”.

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 04/2019 (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.

Verifica-se que a própria Impugnante afirma, por diversas vezes na sua impugnação, que o laudo apresentado encontra-se desatualizado.

Registre-se que o Fisco, após análise do referido laudo pericial, constatou que “o laudo técnico, além de se encontrar desatualizado, não contempla outras

informações necessárias ao enquadramento dos fatos às normas, sobretudo a IN SLT n.º 01/1986 e IN SUTRI n.º 01/2014”.

Assim sendo, como o laudo apresentado não se prestou 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, não havendo que se falar em arbitramento.

Considerando que a própria Autuada forneceu as informações solicitadas de forma incompleta/inconsistente, não cabe agora alegar que o percentual de crédito, apurado pelo Fisco, destoa da realidade dos fatos, no período autuado, visto que estaria calcado, unicamente, no laudo desatualizado de consumo de óleo diesel da unidade de Congonhas/MG, sem os devidos ajustes.

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.

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. 98/100 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 (se houve alguma alteração relevante no processo produtivo e na frota de veículos até 2018 - quesito 2) e, se existem máquinas e bens da mina, 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 (quesito 3); sobre outros critérios/parâmetros que poderiam ser adotados para apuração do índice de creditamento (quesito 4); análise de direito ao aproveitamento de créditos de equipamentos, à luz da Consulta de Contribuintes nº 090/2010 (quesito 5); análise dos contratos de locação de equipamentos, máquinas e veículos, e contratos de terceirização de serviços com fins de compor percentual representativo da frota de terceiros que poderiam gerar direito a crédito, nos moldes da Consulta n ° 088/07 (quesito 7).

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:

(...)

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 31/05/18, provenientes de entradas 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, transporte de minério de ferro bruto (ROM) do estabelecimento do Sujeito Passivo até o estabelecimento filial em Ouro Preto, dentre 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 o período autuado é a partir de 01/12/17, e 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Infração foi lavrado em 16/12/22 e que o Sujeito Passivo teve ciência em 26/12/22 (pág. 21), 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. 17/18) 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 Congonhas/MG de 2012, e a planilha constante do Anexo 1 do Grupo Provas do e-PTA.

Verifica-se que o laudo técnico apresentado pela Autuada encontra-se desatualizado, além de não conter todas as informações necessárias para sustentar o crédito de ICMS por ela apropriado.

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

Objetivamente, não há na legislação estadual do ICMS a exigência de que o Contribuinte deva elaborar e apresentar “Laudo Técnico de consumo do óleo diesel” para que possa se apropriar de alguma parcela do ICMS destacado nas NF-e de entrada. Entretanto, é comum a apresentação deste documento que se presta para, dentre outras finalidades, demonstrar o percentual do crédito do ICMS que lhe é devido.

Contudo, esse instrumento deve demonstrar de forma cristalina os dados e informações relativos ao consumo do combustível óleo diesel em suas diversas utilizações, especificando-se locais, equipamentos (consumidores), condição do trajeto dos caminhões transportadores de minério (carregado ou vazio), tipo de posse e operação dos veículos e equipamentos, dentre outros elementos que possibilitem aferir o percentual do crédito de ICMS passível de aproveitamento.

(...)

Da inconformidade do “Laudo Técnico de consumo do óleo diesel”

Diz a Impugnante que o laudo técnico de consumo do óleo diesel foi elaborado em 2012, devendo ter sido utilizado pela Fiscalização, e que as informações nele lançadas são úteis e tecnicamente corretas, cabendo apenas ajustes para avaliação do consumo de óleo diesel, enquanto produto intermediário, no período autuado.

Entretanto, não obstante a outras inconformidades, verifica-se que o laudo técnico apresentado para o estabelecimento autuado está desatualizado, inclusive admitido pela Impugnante:

(...)

Assim, se pode afirmar que o laudo técnico, além de se encontrar desatualizado, não contempla outras informações necessárias ao enquadramento dos fatos às normas, sobretudo a IN SLT n.º 01/1986 e IN SUTRI n.º 01/2014, podendo ser destacado:

1. não demonstra os consumos dos veículos transitando vazios, notadamente nos trechos de retorno da planta de beneficiamento à frente de lavra;
2. não demonstra o consumo dos veículos nas operações de venda e transferência do ROM "run-of-mine";
3. não demonstra as alterações ocorridas na frota e em sua utilização, a partir da confecção do laudo em 2012;
4. Não demonstra o local de aplicação e a função desempenhada pelos consumidores do óleo diesel; e,
5. Não demonstra a propriedade e a mão de obra utilizada na operação dos consumidores do óleo diesel.

(...) Grifou-se.

Em face disso, o Fisco, com base nas informações apresentadas pela Autuada (Anexo 1), apurou o índice de aproveitamento do crédito de ICMS relativo às aquisições de óleo diesel, conforme descrito no item 9.2 do Relatório Fiscal Complementar e demonstrado no Anexo 2 do e-PTA (planilha “Diesel com Direito ao Crédito”).

Conforme demonstrado no quadro de págs. 10/11 do e-PTA (reprodução do Anexo 2 – planilhas *Excel*), apurou-se o percentual passível de creditamento do imposto (*Volume total utilizado no estabelecimento - Volume total uso e consumo*) / (*Volume total utilizado no estabelecimento*) de **16%** do crédito informado nas NF-e de aquisição do óleo diesel, considerado em cada período **mensal** de apuração do Imposto.

Assim sendo, foi estornado o percentual de 84% (oitenta e quatro 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, dentre outras atividades.

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 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, embora desatualizado, 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:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Alega que o percentual de 16% (dezesesseis por cento) de crédito, apurado pelo Fisco, destoa 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.

Sustenta a Impugnante que, para chegar ao percentual de 16% (dezesesseis por cento), o Fisco utilizou dados do período de 8 (oito) meses, sendo que o período autuado é composto por 6 (seis) 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 está contida no Anexo 1 do Auto de Infração, relativo ao período fiscalizado de 01/2015 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.

Defende 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.

Diz a Impugnante que o “laudo técnico” 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 teria encontrado apenas um índice de aproveitamento de 16% para o período autuado.

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 págs. 04/05 do relatório fiscal tomam amostragem maior e além da

população auditada, o que causaria uma distorção estatística do percentual de aproveitamento de crédito financeiro de ICMS apurado pela Fiscalização.

Alega a Defesa que os dados de consumo de diesel não representam dados de partida apropriados e confiáveis para o trabalho fiscal, vez que não são verificáveis por si mesmos, diferente 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 mediante a soma da coluna AI (Valor ICMS) da planilha do Anexo 2 do Auto de Infração, na aba “Créditos CSN C170”.

Segue dizendo que, para a apuração do percentual de creditamento, poderia o Fisco ter partido dos dados de entrada de óleo diesel (compras), no período autuado, que é verificável pelo registro C170 do SPED fiscal do contribuinte, 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 demonstra a distorção estatística *“Em amostragem simples, que se funda nos parâmetros equivocados de estimativa do presente Auto de Infração, acaso a autoridade lançadora tivesse sido mais diligente e tivesse tomado a soma da coluna Y (volume de diesel) da planilha de controle interno da autuada do período autuado (01/12/2017 até 31/05/2018), mediante o somatório do intervalo da célula 22 até a célula 947, da aba Créditos CSN C170 do Anexo 2 do Auto de Infração, teria sido encontrado o Consumo total de 22.690 kilolitros; enquanto no Auto de Infração, foi encontrado um Consumo total de 31.901,24661 kilolitros (somatório da coluna “S” – Volume13); o que demonstra, cabalmente, a distorção estatística amostral, vez que o período de 10/2017 a 05/2018, teve um consumo diferente daquele do período autuado de 12/2017 a 05/2018”*.

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 84% (oitenta e quatro 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.

Por outro lado, defende o Fisco que, quanto maior a base, em condições normais, mais fidedigno será o índice. Cita como exemplo, os laudos, em geral, utilizados por contribuintes para demonstrar o consumo de óleo diesel e energia

elétrica, com base em 5 anos (60 meses) de dados, os quais somente serão atualizados quando as condições em que foram elaborados sofrem alterações significativas, que impliquem na alteração do índice apurado. Assim, a extrapolação de 2 (dois) meses na base de apuração, em relação ao período fiscalizado, deixaria o índice mais consistente.

Destaca o Fisco que, no caso de produtos intermediários sujeitos à substituição tributária, como é o caso do óleo diesel, o ICMS é informado no campo “informações complementares” do documento fiscal, sendo creditado integralmente como ajuste de apuração (registro E111 da EFD). A partir do percentual estabelecido para o crédito passível de aproveitamento, deve ser estornado o crédito apropriado em excesso, se for o caso, também como ajuste de apuração, devendo ser descrita a motivação desse estorno no campo próprio do registro, como p. exe., “*estorno diesel uso/consumo percentual xx,xx%*”. Entretanto, a Impugnante teria se apropriado dos créditos de óleo diesel diretamente no registro C170.

Esclarece, ainda, o Fisco, no tópico “Das ferramentas estatísticas utilizadas na apuração do percentual de direito ao crédito do óleo diesel”, constante da Manifestação Fiscal:

Consta das fls. 09 a 11 e no Anexo 2, à fl. 15, dos autos, a demonstração pormenorizada do levantamento do Fisco que resultou no dimensionamento do percentual do óleo diesel passível de aproveitamento do ICMS, inclusive, constando nesse Anexo 2, especificamente nas colunas K, L e M da planilha no formato Excel inserida na guia “Diesel com Direto ao Crédito”, as justificativas da Fiscalização para o estorno dos créditos, encontrando-se estratificadas por consumidor de óleo diesel.

Por seu turno, nas linhas 1 a 24, da planilha na mesma guia do Anexo 2 mencionada acima, encontra-se o resumo e os resultados do levantamento.

Embora a Impugnante tenha se omitido ao não atender a intimação às fls. 17 e 18 dos autos, por deixar de apresentar informações relativas ao local de aplicação e a função dos veículos, máquinas e equipamentos utilizados em sua atividade, a Fiscalização foi capaz de realizar o levantamento do crédito passível de creditamento, considerando o conhecimento das operações praticadas pela Autuada, obtido em visitas técnicas anteriores.

Aliás, chega-se ao absurdo de a Impugnante, ainda que intimada, jamais ter trazido à Fiscalização esclarecimentos relativos ao local de aplicação e a função dos veículos, máquinas e equipamentos utilizados em sua atividade, ou seja, os consumidores de óleo diesel no estabelecimento.

Ainda, deve ser esclarecido que a Autuada foi orientada, em diversas oportunidades, no sentido de

que a elaboração de laudo técnico não é obrigatória, sendo solicitado pela Fiscalização, quando houver, apenas para análise inicial, devendo as informações omissas, necessárias à auditoria fiscal, serem intimadas, como ocorreu no presente lançamento.

Outra orientação, foi no sentido de que para a auditoria do Fisco seriam necessárias apenas as informações dos consumidores do óleo diesel considerados pela empresa como participantes do seu processo produtivo, para fins de estabelecimento do crédito a ser apropriado. Entretanto, a Impugnante não trouxe as informações à Fiscalização.

(...) Destacou-se.

Insta destacar que se equivoca a Impugnante ao afirmar que o consumo do óleo diesel estaria diferente do apurado pela Fiscalização se essa tivesse utilizado os dados contidos no Anexo 2, aba “**Créditos CSN C170**”, visto que a Impugnante teria “*encontrado o Consumo total de 22.690 kilolitros; enquanto no Auto de Infração, foi encontrado um Consumo total de 31.901,24661 kilolitros (somatório da coluna “S” – Volume13)*”.

Conforme esclarecido pelo Fisco, como o próprio título da “aba” descreve, o conteúdo dela contém os dados das **NF-es de entrada**, no período fiscalizado, e **não o consumo**, pois o consumo não tem relação direta com a entrada, tendo em vista que os volumes adquiridos em determinado período de apuração não são, necessariamente, consumidos nesse mesmo período de apuração do imposto.

As informações de consumo foram retiradas da planilha contendo as informações apresentadas pela Autuada (Anexo 1).

Por oportuno, transcreve-se a apuração realizada pelo Fisco, para apuração do percentual de 16% (dezesseis por cento) de aproveitamento de crédito do óleo diesel (transcrito das págs. 22 da Manifestação Fiscal):

O procedimento de cálculo utilizado pela Fiscalização está de forma cristalina descrito no Anexo 2 deste Auto de Infração.

De forma didática, se vê:

1. No período de 10/2017 a 05/2018, conforme a declaração da Impugnante, foi consumido **31.901.246,61** litros de óleo diesel;
2. A Impugnante afirmou que, da quantidade consumida no item 1, **2.615.058,52** litros foram utilizados em atividades não operacionais (sem direito ao crédito), conforme o Anexo 2;
3. O Fisco classificou a título de “uso/consumo” **8.358.716,64** litros;
4. O Fisco classificou a título de “uso/consumo” **2.289.557,65** litros, utilizados pelas pás carregadeiras

na operação de transferência (70% do volume desses equipamentos);

5. O Fisco classificou a título de “uso/consumo” **12.475.503,05** litros, utilizados pelos veículos de transporte aplicados na operação de transferência (80% do volume desses equipamentos);

6. O Fisco classificou a título de “uso/consumo” **1.122.795,27** litros, utilizados pelos veículos transitando vazios no retorno entre a lavra e planta beneficiamento/estocagem (36% de 20% do volume desses veículos - coluna "M"); e,

7. O somatório do volume classificado como destinado ao uso/consumo do estabelecimento foi de **26.861.631,13** litros;

Concluindo, o percentual passível de creditamento do imposto (*Volume total utilizado no estabelecimento - Volume total usô e consumo*) / (*Volume total utilizado no estabelecimento*) é de **16%** do crédito informado nas NF-e de aquisição do óleo diesel, considerado em cada período **mensal** de apuração do Imposto.

Esclarece-se que estes valores podem ser comprovados no **Anexo 2** onde estão devidamente organizados e classificados com orientações específicas para se verificar cada item acima apontado.

Constata-se que a Impugnante sustenta em sua defesa que as informações sobre o consumo de óleo diesel por ela própria apresentados (Anexo 1) não seriam dados apropriados e confiáveis.

Ademais o laudo de consumo, também por ela apresentado (relativo ao exercício de 2012) é desatualizado e possui diversas inconsistências, como já exposto anteriormente.

Entretanto, a falta de apresentação e/ou apresentação incompleta das informações solicitadas, pela Autuada, não pode justificar o creditamento incorreto por ela realizado.

O Fisco, por meio dos dados que dispunha, realizou apuração do percentual passível de creditamento, tendo esclarecido e demonstrado como se deu a apuração e as justificativas para estorno do crédito indevido, conforme se verifica da planilha aba “Diesel com Direto ao Crédito” do Anexo 2 – Demonstrativos do Fisco.

Portanto, não se pode acatar o argumento que o percentual de creditamento apurado o pelo Fisco é destoante da realidade dos fatos, uma vez que tal índice tem por base os dados da escrita fiscal e as informações sobre o consumo do óleo diesel, apresentados pela própria Autuada.

Noutra vertente, a Impugnante alega que “a Fiscalização pretensamente teria encontrado apenas um índice de aproveitamento de 16% para o período autuado, isto é, de dezembro de 2017 até maio de 2018, conforme indica a fl.04 e 05 de 08 do

*relatório fiscal, quando **desconsidera o retorno vazio dos veículos**, nas operações de transferência (mina e plantas de beneficiamento de outros estabelecimentos) e nos trajetos da balança à frente da lavra e do britador primário para a frente da lavra.”*

Sustenta, ainda, que que não somente os veículos e as pás carregadeiras poderiam gerar créditos de ICMS aptos a serem apropriados pela Impugnante, mas também outros maquinários, que estariam 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 01/14.

Insta destacar que, conforme se verifica do quadro de págs. 10 (Determinação do Percentual do Volume de Óleo Diesel com Direito ao Crédito de ICMS) acima transcrito e detalhamento no item 9.1 do Relatório Fiscal, o Fisco considerou como indevido ao crédito do ICMS vinculado ao óleo diesel utilizado, em retorno vazio dos caminhões transportadores de minério de ferro da frente de lavra à planta de beneficiamento.

Pontua o Fisco que não faz jus ao crédito do ICMS a aquisição de óleo diesel consumido no retorno de veículos vazios nas operações de transferência (mina e plantas de beneficiamento de outros estabelecimentos), como pretende a Impugnante.

Em face da Instrução Normativa Sutri nº 01/14 e da interpretação da Sutri em respostas às consultas de contribuintes, verifica-se correto o entendimento do Fisco, conforme se verá.

Observa-se que o direito ao crédito do ICMS do óleo diesel consumido nas mineradoras, em especial, no transporte do ROM extraído da rocha (mina) até a usina, para beneficiamento, está disciplinado na Instrução Normativa SUTRI 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.

O Fisco informa que no estabelecimento do Sujeito Passivo o britador primário fica edificado junto à mina, e que o transporte do produto desta britagem ocorre através de correia transportadora (*cable belt*), com início na mina, acionada por energia elétrica fornecida por empresa distribuidora. Assim, o transporte do ROM, por veículos, da mina ao britador primário, ocorre em um intervalo médio de 2 quilômetros, o que implica em um consumo mínimo de óleo diesel.

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.

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 Sujeito Passivo não faz jus ao crédito de ICMS relativo à sua entrada no estabelecimento da Autuada, como defendido pela Autuada.

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

No desenvolvimento das atividades de extração mineral, geralmente há substâncias ou produtos que podem ser intitulados de estéril, matéria-prima, produto acabado e, na seara tributária, o produto intermediário.

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.

Destaca-se aqui o vocábulo “**inclusive**” que foi utilizado pelo legislador, no sentido amplo, para inserir na linha principal de produção o óleo diesel consumido no **transporte do produto mineral** do local de extração (mina) até a sua estocagem, passando pelo beneficiamento.

Destaca-se que esse vocábulo foi taxativo no sentido de não deixar dúvidas de que **o transporte** deverá ocorrer **na presença do minério de ferro** em processo de elaboração (beneficiamento ou estocagem), ou seja, **o transporte deverá se dar com o caminhão**

carregado de minério e, ainda, no interior do estabelecimento do Sujeito Passivo.

Desta forma, fica cristalino que quando ocorre o transporte do ROM "run-of-mine" da mina para estabelecimentos de terceiros, **este ROM** não goza da condição de matéria-prima, mas sim **de mercadoria**, o que implica na inexistência de material intermediário, ou seja, não há que se falar em minério de ferro em processo de produção (beneficiamento ou estocagem), pois a ocorrência do produto intermediário se dá somente na presença da matéria-prima ou do produto acabado, nesse último caso, do beneficiamento à estocagem.

De qualquer forma, seja o consumo do óleo diesel utilizado no trânsito do veículo carregado, da mina, no estabelecimento da Impugnante, para outros estabelecimentos, ou no retorno desses veículos na condição de vazio, não há que se falar em direito ao crédito do ICMS destacado nas NF-e de entrada do óleo diesel adquirido no período.

(Destacou-se).

Por oportuno, transcreve-se ainda, as assertivas do Fisco sobre a IN SUTRI n° 01/14, no tocante à análise do "retorno do caminhão em trânsito vazio, da planta de beneficiamento à frente de lavra e outros trajetos, citado pela Impugnante":

Importante esclarecer que a já mencionada IN SUTRI n.º 01/2014 não só extrapolou a IN SLT n.º 01/86 à admissão de produtos intermediários na mineração, atividade não industrial, mas também delimitou o processo produtivo na atividade de extração, ou seja: *"...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.**"* Destacou-se.

Dito isso, pode-se considerar que a IN SUTRI n.º 01/2014 pretendeu direcionar a conceituação da "linha principal de produção" na atividade de mineração, em contrapartida à mencionada "linha marginal" utilizada na IN SLT n.º 01/1986.

Em regra, a "linha principal de produção" é aquela em que ocorre diretamente o processo de industrialização ou extração/beneficiamento mineral propriamente ditos, onde estão presentes as matérias-primas em processamento.

(...)

Diante dos principais instrumentos disponíveis para a identificação de produto intermediário, destacando-se a IN SLT n.º 01/1986 e a IN n.º SUTRI 01/2014, e se voltando especificamente para o óleo diesel em discussão, ainda que utilizado em nomeada linha principal de produção na mineração, não se pode dizer de forma imediata e inequívoca, a não ser com elevado grau de discricionariedade, que o óleo diesel seria um produto intermediário.

Então, a SEF/SUTRI sedimentou orientações relativas às condições para que o óleo diesel fosse considerado produto intermediário, por meio de inúmeras respostas a Consultas de Contribuintes, destacando-se os seguintes fragmentos:

(...)

Reitera-se: o produto intermediário sempre estará presente na linha principal de produção, mas, por outro lado, a recíproca não é verdadeira, ou seja, não se pode afirmar que na linha principal de produção sempre estarão presentes produtos intermediários.

Por outro lado, é razoável e pertinente dizer que o transporte mineral da lavra ao beneficiamento encerra-se com o descarregamento (na planta de beneficiamento), pois no retorno do caminhão vazio não há transporte mineral, tratando-se de mero deslocamento do equipamento (caminhão).

Pode-se dizer que na linha principal de produção há uma direção e um sentido para o fluxo produtivo. No caso da mineração, a direção é determinada pelo caminho percorrido pela matéria-prima (minério) e o sentido como sendo aquele do deslocamento do minério em situação menos beneficiado (minério bruto: ROM) para o mais beneficiado (pilha de produto beneficiado: pellet feed, granulado etc.).

Então, observa-se que no trajeto dos caminhões carregados, da extração ao beneficiamento, a movimentação segue o fluxo produtivo (linha principal de produção), ou seja, no mesmo sentido e direção da matéria-prima (minério). **Em oposição, no trajeto de retorno da planta de beneficiamento até a frente de lavra, a movimentação dos caminhões vazios estaria em contrafluxo produtivo, ou seja, em sentido contrário àquele da matéria-prima (minério), portanto, não há que se falar em linha principal de produção ou transporte mineral.**

A conclusão não poderia ser outra, pois se lançarmos mão do caráter essencial do produto intermediário, reitera-se: "...em sentido estrito, mais adequado ao

conceito de produto intermediário, mediante interpretação lógica, o termo “essencial” remete a algo que é da essência do processo produtivo, o principal, o cerne, o núcleo, o coração, o âmago...”, vê-se claramente que a essência do processo está no transporte da matéria-prima (minério) **e não no retorno do caminhão vazio.**

(Destacou-se).

Depreende-se Consultas de Contribuintes citadas pelo Fisco (nº 109/20, nº 246/19, nº 045/18, 202/15, 025/13 e 111/13) que a movimentação do produto mineral do local de extração até aquele de seu beneficiamento ou estocagem compõe o processo de extração mineral, em linha com a IN Sutri nº 01/14, ou seja, trata-se de linha principal de produção, e, que é produto intermediário, o óleo diesel utilizado como propulsor de máquinas e equipamentos ou na geração de força motriz empregada diretamente no processo de produção, extração e na movimentação do produto mineral do local de extração até o local de beneficiamento ou estocagem, sempre em contato físico com o produto (matéria-prima).

No caso em discussão, 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.

Tampouco o óleo diesel consumido nos veículos que realizam o transporte do ROM em transferência para outros estabelecimentos, pode ser considerado para efeito de apuração do índice de creditamento do imposto.

Noutra toada, sustenta a Defesa que, considerando que o laudo técnico de consumo de óleo diesel da unidade de Congonhas-MG de 2012 contempla, em grande parte, os veículos que são utilizados dentro e fora da linha operacional da Autuada, o qual, inclusive, já foi tomado como base em trabalho fiscal anterior, no PTA 01.001649699-32, houve um certo descaso por parte da Fiscalização, quanto às máquinas movidas à óleo diesel e aptas a gerar o direito de apropriação de créditos financeiros de ICMS, porém não incluídas dentro da estimativa do *Percentual do crédito – índice de aproveitamento*.

Cita como exemplo os seguintes equipamentos:

- 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 01/2014.

- **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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Defende a Autuada que o Fisco deveria ter inserido no percentual do crédito – índice de aproveitamento, os veículos, bens e equipamentos de terceiros, para os quais exista contrato formal de locação, consoante simples pesquisa da base contratual da Autuada, que se encontra à disposição do Fisco e, inclusive, foi utilizado em trabalho fiscal anterior do PTA 01.001649699-32.

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 2 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 1 deste Auto de Infração. Assim, sem direito ao crédito do ICMS.

Já as bombas d’água sequer constam dos Anexos 1 e 2 do e-PTA, como equipamento consumidor de óleo diesel, no período autuado.

Oportuno pontuar que a referida base contratual citada pela Impugnante, que teria sido utilizada no PTA nº 01.001649699-32, relativo à mesma irregularidade e mesma sujeição passiva, no período de 01/12/15 a 31/08/17, foi objeto de análise pelo Fisco, naquela ocasião, conforme ficou consignado no Acórdão nº 23.444/23/2ª.

ACÓRDÃO: 23.444/23/2ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.001649699-32

IMPUGNANTE: CSN MINERAÇÃO S.A.

IE: 001043586.00-62

(...)

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 SEGUINTE 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 TÉCNICOS DOS PERÍODOS DE 2015, 2016 E 2017, NÃO SE VERIFICOU NENHUMA DAS CONDIÇÕES POSTAS ACIMA.

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Como se vê, a conclusão do Fisco, naqueles autos, foi no sentido de que os contatos apresentados tinham como objeto prestação de serviço relacionadas a bens, veículos e equipamentos que operam fora do campo de incidência do ICMS, tais como 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. Portanto, o óleo diesel consumido em tais equipamentos, não ensejava o crédito do ICMS.

No tocante aos bens de terceiros locados pela Impugnante, cabe destacar 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.

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 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 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 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 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**.

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”, sob as seguintes justificativas

- as **escavadeiras e retroescavadeiras**: exercem função específica na lavra do minério, sendo, pois, essenciais ao processo industrial da Impugnante.

De um modo geral, as retroescavadeiras são responsáveis por escavar materiais duros e compactos, como a terra e o minério, além de serem usadas para abrir as valas para a extração do minério; já as escavadeiras e pás carregadeiras (as últimas foram incluídas no índice de aproveitamento pelo Fisco) têm a função de dar continuidade à lavra do minério, isto é, elas são responsáveis pelo carregamento dos caminhões com o minério que será transportado para a usina.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

- 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 se enquadra como 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 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 01/14, em comparação ao emprego dado para as atividades de apoio à mineração.

Por sua vez, pontua o Fisco que as escavadeiras foram classificadas, conforme consta no Anexo 2, segundo sua peculiaridade relativa à propriedade e operacionalidade. Assim, há veículo que teve o crédito concedido em sua totalidade, e outros que tiveram o crédito denegado por se tratar de uso e consumo, por serem operados por terceiros ou porque a Autuada não apresentou o contrato de prestação de serviço.

Em relação às retroescavadeiras, informa que são utilizadas em atividades fora da linha principal de produção, a exemplo das atividades de abertura de valas e outras relativas à segurança na mina, além de serem operadas por terceiros.

No tocante aos tratores de esteira, afirma o Fisco que são utilizados em atividades fora da linha principal de produção, a exemplo da atividade de regularização/ manutenção de vias para os caminhões, preparação de bancadas para a operação das perfuratrizes, dentre outras atividades relativas à segurança de taludes. Além de estarem fora da linha principal de produção, são locados e operados por terceiro.

Sobre o caminhão traçado e o caminhão fora-de-estrada, informa que esses equipamentos de transporte foram classificados pela Fiscalização, conforme o Anexo 2.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, há veículos com o crédito concedido em parte, e outros com o crédito denegado pelos motivos apontados na coluna “Justificativa do Estorno” (operação terceirizada).

Constata-se das informações trazidas pela Autuada, em resposta à intimação fiscal, constantes do Anexo 1, que parte dos equipamentos acima relacionados não fazem parte da frota própria, mas de terceiros. Portanto, como a Autuada não logrou êxito em comprovar que esses equipamentos são operados por mão de obra própria, não faz jus ao crédito do óleo diesel neles consumido.

No tocante aos equipamentos/veículos, classificados pelo Contribuinte como “frota própria” (Anexo 1), o Fisco concedeu os créditos pelo óleo diesel neles consumidos, quais sejam: escavadeira e caminhão traçado. Correto o procedimento fiscal.

Correto também o estorno dos créditos relativos aos equipamentos utilizados em atividades fora da linha de produção/extração, como as retroescavadeiras e tratores de esteira, utilizados em atividades de abertura de valas, manutenção de vias, conforme Anexo 1 e fichas técnicas dos equipamentos (anexas à impugnação págs. 211/220).

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

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

Nesse sentido são várias as decisões deste Conselho de Contribuintes, envolvendo, inclusive, alguns bens com as mesmas atividades supracitadas, podendo ser mencionadas, a título de exemplo, o Acórdão nº 21.577/14/3^a:

ACÓRDÃO: 21.577/14/3^a

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, PORTANTO, EM DESACORDO COM O PREVISTO NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02, QUE VEDA A APROPRIAÇÃO DE TAIS CRÉDITOS. CORRETAS, EM PARTE, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO XXVI DO ART. 55, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO) NOS TERMOS DOS §§ 6º E 7º DO ART. 53, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO.

(...)

1.3 - APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL E LUBRIFICANTES UTILIZADOS FORA DO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO PRIMÁRIO, LANÇADOS SINTETICAMENTE NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS, SOB O TÍTULO "OUTROS CRÉDITOS", SUBTÍTULO "SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA";

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

(...)

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

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

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

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

SUSTENTA O FISCO QUE OS TRATORES DE ESTEIRA SÃO VEÍCULOS QUE SE PRESTAM À MANUTENÇÃO DE VIAS, ACERTO DE PRAÇAS E PILHAS DE ESTÉRIL OU REJEITO, TAL COMO AS MOTONIVELADORAS.

(...)

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

NO TOCANTE AO CONSUMO DE ÓLEO DIESEL NAS MOTONIVELADORAS, DÚVIDAS NÃO EXISTEM QUANTO À IMPROPRIEDADE DO CREDITAMENTO, UMA VEZ QUE TAIS EQUIPAMENTOS ATUAM EXCLUSIVAMENTE EM LINHA MARGINAL AO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCESSO PRODUTIVO, POIS NÃO ATUAM NA EXPLORAÇÃO DIRETA DO MINÉRIO, MAS SIM NA RETAGUARDA, NA MANUTENÇÃO DAS VIAS DE ACESSO E DESLOCAMENTO INTERNO.

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

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

(DESTACOU-SE)

Insta destacar que o PTA nº 01.001649699-32, lavrado conta a ora Autuada, que trata do aproveitamento indevido do crédito de óleo diesel, em período anterior ao ora autuado, foi julgado procedente, à unanimidade, pela 2ª Câmara deste CCMG:

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

EMENTA

(...)

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.

(...) LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

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.

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.

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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Moraes
Presidente / Relatora

D

CCMG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.634/23/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001657278-51	
Impugnação:	40.010155653-01	
Impugnante:	CSN Mineração S.A.	
	IE: 001043586.00-62	
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.

Conforme consta dos autos, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referente ao período de 01/12/17 a 31/05/18, provenientes de entradas 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, transporte de minério de ferro bruto (ROM) do estabelecimento do Sujeito Passivo até o estabelecimento filial em Ouro Preto, dentre 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