

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.470/26/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003599683-31  
Impugnação: 40.010158465-63, 40.010158492-01 (Coob.)  
Impugnante: G3 Transportadora Ltda  
IE: 382998892.00-21  
Bruno Carvalho Ribeiro (Coob.)  
CPF: 011.861.646-38  
Origem: DF/Varginha

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de peças de reposição e acessórios de veículo, considerados materiais de uso e consumo. Inobservância das disposições do art. 66, inciso VIII do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02 (vigente à época dos fatos ocorridos). Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - COMBUSTÍVEL - QUANTIDADE MAIOR QUE A NECESSÁRIA À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.** Constatou-se apropriação indevida de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de combustíveis, uma vez que em quantidade superior à necessária para a execução dos serviços de transporte de carga. Infração caracterizada nos termos do art. 66, inciso VIII do RICMS/02 e inciso VI do RICMS/23. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente a utilização de óleo diesel em quantidade superior à estritamente necessária para execução dos serviços de transportes rodoviários de cargas, em veículos próprios,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contrariando o disposto no inciso VIII do art. 66 do RICMS/02 e inciso VI do art. 31, do RICMS/23, no período de 01/01/21 a 31/12/23, e de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nos meses de março e abril de 2022.

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

Foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigado, o sócio-administrador da empresa Autuada, pelos atos praticados, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ao apropriar crédito de ICMS referente a aquisição de óleo diesel, em quantidade maior que o estritamente necessário a execução do serviço de transporte rodoviário de cargas, em descumprimento do disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações nos autos do presente e-PTA.

Requerem, ao final, a procedência das impugnações.

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

Requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer fundamentado, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e no mérito, pela procedência do lançamento.

A Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório, o qual é cumprido pela Autuada.

A Fiscalização manifesta-se a respeito e a Assessoria do CCMG ratifica seu entendimento anterior.

---

### **DECISÃO**

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

#### **Da Preliminar**

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

Os Impugnantes pleiteiam a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, com a finalidade, dentre outras, “*de comprovar o consumo de combustível do veículo completamente carregado e assim comprovar que o consumo médio, caso prevalecesse o entendimento de que somente o consumo do trajeto carregado fosse passível de creditamento, como utilizado pela fiscalização, está equivocado*”.

Para tanto, formulam os quesitos de págs. 398/399 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.

Verifica-se que os quesitos propostos pela Impugnante pretendem responder as seguintes questões: *i) Que tipo de caminhão compõe a frota da impugnante; ii) Que material é transportado por ela; iii) se é possível realizar a alternância do tipo de carga pela impugnante sem que seja realizado o procedimento de descontaminação; iv) se é possível realizar o trajeto de ida carregado e o retorno vazio; v) se os preços contratados respeitam o preço mínimo estabelecido pela ANTT para retorno vazio; vi) o consumo de combustível por trecho da frota da impugnante é compatível com a ida carregada e o retorno vazio; vii e ix) qual o consumo médio da frota da impugnante para o trajeto carregado e para o retorno vazio.*

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

Compõem os autos, as respostas à intimação fiscal com informações sobre a quantidade de combustível consumida na prestação do serviço (da origem ao destino) e a quilometragem percorrida por CTCR, com o respectivo o valor do serviço prestado (Anexos 7 a 9), bem como as planilhas da apuração realizada pelo Fisco (Anexos 2 e 3).

As demais questões propostas pela Impugnante tratam de interpretação de dispositivos legais, de emissão de opinião e juízo de valor sobre o lançamento, matérias estas de competência dos julgadores, as quais serão abordados na parte de mérito.

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Conclui-se, portanto, que a perícia requerida mostra-se desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pelos próprios Impugnantes, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria, motivo pelo qual indefere-se o pedido de prova pericial, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento a maior de crédito de ICMS referente a utilização de óleo diesel em quantidade superior à estritamente necessária para execução dos serviços de transportes rodoviários de cargas, em veículos próprios, contrariando o disposto no inciso VIII do art. 66 do RICMS/02, inciso VI do art. 31, do RICMS/23, no período de 01/01/21 a 31/12/23, e de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nos meses de março e abril de 2022.

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

Foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigado, o sócio-administrador da empresa Autuada, pelos atos praticados, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ao apropriar crédito referente a aquisição de óleo diesel, em quantidade maior que o estritamente necessário a execução do serviço de transporte rodoviário de cargas, em descumprimento do disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Insta registrar que os Impugnantes requerem que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração “*haja vista que: combustível se enquadra no conceito de insumo e deve ser creditado mesmo em se tratando de retorno vazio, em atenção ao princípio da não cumulatividade*”. E ainda, em razão da “*ilegitimidade passiva do sócio Bruno Ribeiro*”.

Contudo, apesar da alegação de nulidade sobre os aspectos acima narrados, trata-se de questão de mérito, sendo assim analisada.

No caso em discussão, para apuração do crédito de ICMS relativo ao combustível adquirido pela empresa transportadora, ora Autuada, o Fisco intimou o Contribuinte a apresentar a quantidade de óleo diesel consumida e a quilometragem rodada para cada Conhecimento de Transporte (CT-e), emitido na prestação do serviço de transporte, no período de janeiro de 2021 a setembro de 2023 (Intimação 220/2023 e anexo – págs. 08/163).

Diante as informações fornecidas pelo Contribuinte e da resposta apresentada em atendimento à intimação (Anexos 7, 8, 9 do Auto de Infração) e, considerando que quilometragem rodada na prestação de serviço de transporte, informada pelo Contribuinte, não é condizente com as informações dos CT-e emitidos, foi utilizada a média de consumo por quilometro rodado, multiplicado pela maior

quilometragem, entre origem e destino da prestação, calculado pelo Google Maps, conforme demonstrado no Anexo 2 do Auto de Infração.

Assim sendo, foi constatada a apropriação a maior do crédito referente ao óleo diesel, sendo exigido no presente Auto de Infração a diferença entre o crédito de ICMS apropriado na DAPI e o estritamente necessário a execução da prestação de serviço de transporte.

Alegam os Impugnantes que a Autuada presta serviço de transporte para fábricas de cimento e de cal a granel, sendo que estes produtos têm componentes físico-químicos específicos e não podem, de forma alguma, sofrer contaminação por outros produtos, sob pena de macular a qualidade do produto.

Afirmam que, em razão da especificidade da operação, é exigido que os caminhões sejam utilizados exclusivamente no transporte daqueles materiais e, portanto, voltem vazios, após o descarregamento no local combinado; e que, em razão dessa exigência, o frete – preço do serviço – a ser cobrado dos contratantes é calculado considerando a quilometragem de ida e de volta, sobre o qual é calculado o ICMS incidente sobre o serviço intermunicipal e interestadual de cargas.

Sustentam que, dessa forma, o combustível creditado reflete fielmente o montante necessário para a execução do serviço contratado (ida, com caminhão pesado, volta, com o caminhão vazio).

Os Impugnantes discorrem sobre o princípio da não cumulatividade do imposto, citando o art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal e os arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Afirmam que o princípio da não cumulatividade garante amplo e pleno aproveitamento dos créditos de ICMS, de modo que *“a lei não poderá estabelecer que, em certa etapa do ciclo, a não cumulatividade seja abolida”*.

Asseveram que, conforme a LC nº 87/96, geram direito de crédito de ICMS as aquisições de insumos, produtos intermediários, ativo imobilizado e bens de uso e consumo, sendo que estes últimos tiverem o seu direito prorrogado para janeiro de 2033, conforme art. 33, inciso I do citado diploma legal.

Aduzem que, nos termos da legislação mineira, há previsão expressa de creditamento de insumos, matéria-prima e produtos intermediários. Especificamente, quanto ao combustível utilizado na prestação de serviço de transporte, o art. 66, inciso VIII do RICMS/02 dispõe que somente será creditável aquele *“estritamente necessário à prestação do serviço”*. Assim, o fator determinante para o caso é, então, a interpretação de qual combustível é *“estritamente”* necessária para a prestação do serviço”.

Afirmam que o Fisco mineiro já se posicionou de forma contrária ao mandamento constitucional da não-cumulatividade e autoriza o creditamento de crédito de ICMS apenas na *“ida”*, quando o caminhão está plenamente carregado, de modo que o combustível gasto na volta, com o caminhão vazio, se enquadraria no conceito de uso e consumo e, portanto, somente daria direito à crédito de ICMS a partir de 2033.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Discordam do posicionamento do Fisco por entender que “*combustível estritamente necessário para a prestação do serviço*” deveria ser equivalente a “*combustível necessário ao exercício da atividade fim da empresa transportadora*”.

Desse modo, entendem que “*quando o caminhão retorna para a sede da empresa, ele não deixa de estar empregado na atividade fim da empresa*”.

Entretanto, não lhes cabe razão.

Ao contrário do alegado pela Defesa, o estorno de créditos de ICMS de óleo diesel, conforme apurado pelo Fisco, obedece ao princípio da não cumulatividade do imposto, uma vez que tais créditos não se encontram relacionados à prestação de serviços de transporte como pretendem fazer crer os Impugnantes.

É cediço que 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.

Dispõe o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que é assegurado ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo ou ativo permanente, ressalvando, porém, no § 1º desse mesmo dispositivo, que “*não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento*”. Confira-se:

### Lei Complementar 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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Portanto, o direito ao crédito do ICMS, para compensação com os débitos relativos às operações posteriores tributadas, não é amplo e irrestrito, pois a própria lei complementar estabelece condições para tal direito.

Na legislação estadual, o direito ao aproveitamento de crédito, está assim disciplinado na Lei nº 6.763/75:

### Lei nº 6.763/75

Art. 30. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

(Grifou-se)

A vedação ao crédito do ICMS encontra-se explicitada no art. 70, inciso III e XIII do RICMS/02, vigente até 30/06/23 e art. 39, incisos III e XII do RICMS/23, vigente a partir de 01/07/23, *in verbis*:

### RICMS/23

Art. 39 - 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;

(...)

XII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

### RICMS/02

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

(...)

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

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

Insta destacar que foram estornados créditos de ICMS relativos às aquisições de material de uso e consumo (CFOPs 1.556 e 2.556), relacionados na planilha Anexo 4 do e-PTA, em relação aos quais os Impugnantes não se manifestaram.

Foram também estornados créditos de ICMS relativos às aquisições de óleo diesel em quantidade superior à estritamente necessária para execução dos serviços de transportes rodoviários de cargas, conforme planilhas Anexos 2, 3 e 5.

No tocante ao crédito de ICMS assegurado às empresas transportadoras, assim dispõe o Regulamento do ICMS de Minas Gerais:

RICMS/02

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

(...)

VIII - a combustível, lubrificante, pneus ou câmaras-de-ar de reposição, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

(...)

RICMS/23

Art. 31 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

VI - ao combustível, lubrificante, pneus ou câmaras-de-ar de reposição, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

(Grifou-se)

Constata-se, da leitura do art. 66, inciso VIII do RICMS/02 (correspondente ao art. 31, inciso VI do RICMS/23), três condicionantes para a apropriação de créditos do ICMS pelas transportadoras no regime débito e crédito:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- direito ao crédito do ICMS correspondente a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço;

- direito ao crédito do imposto limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da prestadora de serviços de transporte, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto, e

- direito ao crédito do imposto restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios.

Como bem pontuado pelo Fisco, o crédito permitido nos incisos VIII do art. 66 do RICMS/02 e no inciso VI do art. 31 do RICMS/23, como admite a Impugnante em sua defesa, não é a totalidade do imposto cobrado anteriormente, na aquisição de todo o óleo diesel, mas somente aquele estritamente necessário à prestação do serviço de transporte, fato gerador do ICMS. Está limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios.

Destaca o Fisco que, nas prestações praticadas pela Autuada, o fato gerador do ICMS, são aquelas operações iniciadas no território do Estado de Minas Gerais e destinadas a outras unidades da Federação. Somente para estas operações, é permitido o aproveitamento como crédito, do ICMS cobrado anteriormente na aquisição do óleo diesel.

Ressalta que as prestações internas (isentas do ICMS), ou destinadas ao exterior (sem incidência do ICMS), também utilizam o óleo diesel como o insumo, mas não tem permissão para o aproveitamento do crédito do ICMS, porque não são tributadas.

O princípio da não cumulatividade não é amplo e pleno, como alegam os impugnantes, mas está restrito as operações tributadas e ao estritamente necessário a prestação do serviço.

Observa-se que a controvérsia entre o Fisco e o Contribuinte se restringe ao fato de que o Fisco considera como “estritamente necessário à prestação de serviço”, o óleo diesel consumido durante o percurso do veículo carregado, enquanto os Impugnantes entendem que a prestação de serviço incluiria o retorno dos veículos à origem, após a entrega das mercadorias.

Os Impugnantes sustentam que “*combustível estritamente necessário para a prestação do serviço*” equivale a “*combustível necessário ao exercício da atividade fim da empresa transportadora*”.

Citam jurisprudência do STJ no sentido de que a aquisição de combustível e lubrificante por sociedade empresária prestadora de serviço de transporte daria direito à crédito de ICMS, uma vez que tais produtos são essenciais para o exercício de sua atividade produtiva.

Afirmam que em nenhum dos julgados há discussão acerca de qual quilometragem seria condizente com a atividade fim da empresa transportadora, e qual

distância percorrida estaria atrelada ao uso e consumo. Em todos os casos supracitados, a totalidade do combustível adquirido e utilizado na frota gerou crédito de ICMS, pois está vinculado ao objeto social e à atividade fim da empresa de transporte.

Defendem os Impugnantes que a vedação ao creditamento pelo Estado de Minas Gerais prejudica seus próprios contribuintes, haja vista que as outras unidades da Federação autorizam o creditamento de ICMS na aquisição de combustíveis utilizados na prestação de serviço de transporte de forma ampla.

Trazem respostas de Consultas de Contribuintes de outros Entes da Federação, e afirmam que o Fisco catarinense “*garante crédito ao seu contribuinte prestador de serviço de transporte sobre todas as mercadorias que permitem um regular e seguro funcionamento do meio de transporte, incluindo o próprio caminhão, combustíveis, lubrificantes, aditivos, fluidos, pneus, câmaras de ar e peças de reposição*”; e o Fisco Paulista “*garante ao seu contribuinte crédito referente à parcela do imposto devido quanto ao óleo diesel adquirido naquele ou em outro Estado, mesmo em relação ao trajeto “sem carga”, desde que vinculados e inerentes à prestação de serviço*”.

Sustentam que a restrição do crédito referente a insumos, por parte do Estado de Minas Gerais implica em tratamento desigual de seus contribuintes, que se submetem à carga tributária mais onerosa do que seus concorrentes, em manifesta afronta ao princípio constitucional da isonomia tributária, previsto no art.150, inciso I da CR/88.

Por outro lado, defende o Fisco que o retorno do veículo ao estabelecimento de origem, sede da Impugnante/Autuada, carregado ou não, não é fato gerador do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, portanto, o crédito referente a aquisição do óleo diesel utilizado como insumo, não pode ser aproveitado.

Sustenta o Fisco que o fato de a Impugnante prestar serviço de transporte para fábricas de cimento e de cal, a granel, e o fato destes produtos terem componentes físico-químicos específicos e não poderem sofrer contaminação por outros produtos sob pena de macular a qualidade do produto, é uma particularidade do negócio exercido pela Impugnante.

Pontua que, “*com toda certeza, a Impugnante precisa ser remunerada pelo retorno vazio, condição do Contratante, para a prestação do serviço contratado. Mas assim como precisa ser remunerada, também precisa conhecer todos riscos e custos da atividade exercida, sob pena de não alcançar o objetivo final que é o lucro. O crédito do óleo diesel utilizado no retorno do veículo vazio e não apropriado em cumprimento a legislação tributária é custo e deve ser considerado pelo impugnante ao estabelecer o valor da operação*”.

Com razão o Fisco.

A alegação da Defesa de que o preço do serviço a ser cobrado dos contratantes é calculado considerando a quilometragem de ida e de volta, sobre o qual é calculado o ICMS incidente sobre o serviço intermunicipal e interestadual de cargas, não autoriza o crédito do imposto relativo à totalidade da entrada de óleo diesel.

Como já explicitado acima, o direito ao crédito do ICMS, correspondente a entrada de combustível no estabelecimento prestador de serviços de transporte, está condicionado a que tal combustível seja estritamente necessário à prestação do serviço; seja limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da prestadora de serviços de transporte, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto; e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios.

Insta observar que a base de cálculo do imposto incidente na prestação de serviço de transporte é o preço do serviço, não importando se nesse valor está considerado o percurso de ida e volta, acordado entre o prestador e o contratante.

Entretanto, no caso em discussão o que se observa é que não há prestação de serviço de transporte no retorno dos veículos, uma vez que, como exposto pela Defesa, o retorno do veículo ocorre vazio.

Embora o combustível seja um insumo necessário à prestação de serviço de transporte, a expressão “estritamente necessário” está explícita no referido dispositivo legal, que permite o aproveitamento de crédito de combustível, pelo transportador, somente na prestação do serviço realizado.

Assim sendo, os créditos de ICMS oriundos do combustível utilizado no retorno dos veículos, quando estes voltam vazios, não podem ser apropriados pelo prestador de serviço de transporte, tendo em vista que o retorno do veículo vazio não configura prestação de serviço de transporte. Nessa hipótese, o combustível é considerado material de uso/consumo do estabelecimento e não “insumo” estritamente necessário à prestação do serviço.

Reitere-se, não se pode admitir o crédito do ICMS relativo ao combustível consumido nessa etapa, em que não ocorre a prestação de serviço, em face do que dispõe o inciso VIII do art. 66 do RICMS/02, e inciso VI do art. 31, do RICMS/23, que autoriza o crédito relativo ao combustível estritamente necessário à prestação do serviço.

Ademais, cabe destacar que, em relação às prestações de serviços internas (isentas), não há que se falar em crédito de ICMS, uma vez que o crédito do imposto está limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da prestadora de serviços de transporte, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto.

No tocante às prestações com origem neste Estado e destino em outra UF, há que se observar que, ainda que no retorno do veículo ocorresse a prestação de serviço, esta não ensejaria direito ao crédito do imposto relativo ao combustível consumido na prestação, uma vez que a prestação é tributada pelo Ente Federado em que ocorre o início da prestação.

Constata-se que o estorno dos créditos de ICMS efetuado pelo Fisco não destoa da jurisprudência do STJ, que reconhece que o óleo diesel e lubrificantes são indispensáveis para a operação de transporte de cargas e que são consideradas insumos ou matéria prima, essenciais ao desenvolvimento das empresas transportadoras. Ao contrário, a parcela do crédito de ICMS que corresponde às entradas de combustíveis indispensáveis à prestação de serviços de transporte foi admitida pelo Fisco,

observando o princípio da não cumulatividade do imposto, ou seja, quando há prestação de serviços tributadas.

No tocante às Respostas às Consultas de Contribuintes de outras Unidades da Federação estas têm aplicação dentro do seu território, não tendo qualquer repercussão no presente Auto de Infração.

Insta destacar que a Secretaria de Fazenda de Minas Gerais já se pronunciou sobre o tema, conforme se verifica das Consultas de Contribuintes nºs 080/2018 e 112/2018:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 112/2018

ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - COMBUSTÍVEL - IDA E VOLTA - O retorno de veículos vazios não configura prestação de serviço de transporte e, portanto, o crédito relativo ao combustível consumido no trajeto não pode ser apropriado pelo estabelecimento transportador.

(...)

**CONSULTA:**

Sendo o ICMS um imposto não cumulativo, está correto o entendimento da Consulente de que pode se apropriar, como crédito, do ICMS relativo à aquisição de combustível, nos termos do inciso VIII do art. 66 do RICMS/2002, considerando a prestação total contratada (ida e volta)?

**RESPOSTA:**

Não. O direito ao crédito de ICMS pela aquisição de combustível por prestadora de serviços de transporte está disciplinado no inciso VIII do art. 66 do RICMS/2002:

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

(...)

VIII- a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

Embora o combustível seja um insumo necessário à prestação de serviço de transporte, a expressão

“estritamente necessário” está explícita no referido dispositivo legal, que permite o aproveitamento de crédito de combustível, pelo transportador, somente na prestação do serviço realizado.

Assim, embora haja possibilidade de aproveitamento do crédito de combustível utilizado na prestação de serviço de transporte, os créditos de ICMS oriundos do combustível utilizado no retorno dos veículos, quando estes voltam vazios, não podem ser apropriados pelo prestador de serviço de transporte, tendo em vista que o retorno do veículo vazio não configura prestação de serviço de transporte. Nessa hipótese, o combustível é considerado material de uso/consumo do estabelecimento e não “insumo” estritamente necessário à prestação do serviço.

(...)

Nesse sentido, vide Consulta de Contribuinte nº 080/2018.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 18 de julho de 2018.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 080/2018

(...)

**ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - COMBUSTÍVEL - IDA E VOLTA** - Os créditos de ICMS oriundos do combustível utilizado no retorno dos veículos, quando estes voltam vazios, não podem ser apropriados pelo prestador de serviço de Transporte.

(...)

Esse é também o entendimento expresso em decisão deste Conselho de Contribuintes, a exemplo do Acórdão nº 20.763/15/2ª. Confira-se:

ACÓRDÃO: 20.763/15/2ª

EMENTA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - COMBUSTÍVEL - QUANTIDADE MAIOR QUE A NECESSÁRIA À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. CONSTATOU-SE APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS, EM QUANTIDADE SUPERIOR À ESTRITAMENTE NECESSÁRIA PARA A EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO VIII DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO, CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75, E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA MESMA LEI. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

A IMPUGNANTE RECLAMA QUE O FISCO, AO EFETUAR O LEVANTAMENTO DAS VIAGENS PERCORRIDAS POR SEUS CAMINHÕES, NÃO CONSIDEROU QUE O VEÍCULO PRECISA RETORNAR PARA A EMPRESA, APÓS REALIZAR O SERVIÇO. E, AINDA, QUE TRANSPORTA CIMENTO E OS SEUS VEÍCULOS SÃO ADAPTADOS PARA ISSO, O QUE TORNA MUITO DIFÍCIL O APROVEITAMENTO DO RETORNO COM CARGA DE TERCEIROS.

PORTANTO, CONCLUI QUE A QUANTIDADE DE COMBUSTÍVEL “ESTRITAMENTE” NECESSÁRIA PARA A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO, CALCULADA COM BASE NAS DISTÂNCIAS ENTRE ORIGEM E DESTINO, DEVERIA SER MULTIPLICADA POR 2.

CONTUDO, À LUZ DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA, ESPECIALMENTE O DISPOSTO NO INCISO VIII DO ART. 66 DO RICMS/02, NÃO HÁ COMO ACOLHER TAL ARGUMENTAÇÃO.

O COMBUSTÍVEL É UM INSUMO NECESSÁRIO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, MAS A EXPRESSÃO “ESTRITAMENTE NECESSÁRIO” ESTÁ EXPLÍCITA NO REFERIDO DISPOSITIVO LEGAL, QUE PERMITE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE COMBUSTÍVEL, PELO TRANSPORTADOR, SOMENTE NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO REALIZADO.

ASSIM, EMBORA HAJA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE COMBUSTÍVEL UTILIZADO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, OS CRÉDITOS DE ICMS ORIUNDOS DO COMBUSTÍVEL UTILIZADO NO RETORNO DOS VEÍCULOS, QUANDO ESTES VOLTAM VAZIOS, NÃO PODEM SER APROPRIADOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. NESTA HIPÓTESE, O COMBUSTÍVEL É CONSIDERADO PRODUTO DE CONSUMO E NÃO “INSUMO”, PORQUANTO NÃO PODERIA SER CONTABILIZADO COMO CUSTO E REPASSADO AO TOMADOR DO SERVIÇO.

ESSE É TAMBÉM O ENTENDIMENTO EXPRESSO EM DECISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, A EXEMPLO DOS ACÓRDÃOS Nº 14.284/00/3ª E Nº 15.071/02/2ª.

PARA CORROBORAR, VALE REPRODUZIR EXCERTO DA CONSULTA DE CONTRIBUINTES Nº 155/14:

(...)

Acresça-se que, por força do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (art. 110, inciso I do RPTA), não se incluem na competência deste Órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146; (...)

Os Impugnantes seguem alegando que o cerne da autuação consiste em duas premissas equivocadas: (i) os combustíveis apenas gerariam crédito na “ida carregada”, haja vista que o retorno vazio do caminhão não é essencial para a prestação do serviço e (ii) o serviço efetivamente contratado e o frete pago, pelos clientes, somente se referiria ao percurso efetuado pelo caminhão carregado.

Afirmam que se trata de pressuposto incorreto, haja vista que, em razão da especificidade dos serviços prestados, os Tomadores pagam pelo retorno vazio do caminhão, sendo que tais valores foram oferecidos à tributação pela Impugnante.

Aduzem que o transporte de cargas é atividade regulamentada pela Agência Nacional de Transportes Terrestres- ANTT que, dentre outras, possui a atribuição de regular, supervisionar e fiscalizar a prestação de serviços de transporte.

Citam a Resolução nº 5.867/20 da ANTT que estabelece as regras gerais, a metodologia e os coeficientes dos pisos mínimos, referentes ao quilômetro rodado na realização do serviço de transporte rodoviário remunerado de cargas, por eixo carregado, que *“prevê que, em casos de veículos dedicados, fidelizados por razões sanitária ou submetidos a certificações que delimitem o tipo de produto que pode ser transportado, o pagamento do retorno vazio é obrigatório”*.

Aduzem que, conforme a Resolução nº 5.867/20, a composição do preço mínimo envolve o custo fixo (depreciação, mão de obra, tributos veiculares, seguro etc.) e o custo variável (combustível, Arla, pneus, manutenção, lubrificante, lavagens e graxa), bem como não integra o cálculo do piso mínimo o lucro e o pedágio.

Asseveram que, no caso em análise, a Impugnante/Autuada realiza o transporte de carga a granel de cimento para indústrias que se dedicam à preparação de massa de concreto e argamassa para a construção, bem como fabricação de estruturas pré-moldadas de concreto armado. E que, o transporte de cimento envolve o cumprimento de regras sanitárias, ambientais e de segurança do trabalho. Isso, pois, sua contaminação compromete a qualidade do produto produzido por essas empresas (concreto e argamassa de cimento).

Concluem que *“em suma: é exigência do Contratante o retorno do caminhão vazio. Para tanto, o serviço de transporte é sempre remunerado conforme normativa da ANTT, que prevê o pagamento obrigatório do retorno vazio em caso de veículos dedicados, fidelizados por razões sanitárias ou submetidos a certificações que delimitem o tipo de produto que pode ser transportado”*.

Citam exemplos para demonstrar que, caso se considerasse a premissa da Fiscalização, qual seja, que o frete foi pago somente pelo valor da ida, chegar-se-ia a uma margem de lucro de aproximadamente 50% (cinquenta por cento) o que, definitivamente, não seria factível.

Reiteram que tal amostragem se repete nos demais itens e comprova, junto com a documentação ora anexada, que o serviço contratado é a entrega, com o caminhão carregado, e o retorno, com o caminhão vazio. Trata-se de exigência dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contratantes que, por limitar a possibilidade de o transportador praticar o “frete retorno”, deverá remunerá-lo de forma apropriada.

Dessa forma, defendem que, se o serviço é a ida e a volta, é certo que o combustível deverá ser apropriado em sua totalidade, não sendo cabível nenhuma restrição. E ainda: o preço pago pelo retorno vazio está sendo submetido à incidência do ICMS. Caso, hipoteticamente, os Contratantes deixassem de contratar o retorno vazio, o preço praticado diminuiria drasticamente, assim como a arrecadação do Estado de Minas Gerais.

Por essa razão, requerem que seja reconhecida a totalidade dos créditos de ICMS relativos às aquisições de combustível.

Entretanto, tais argumentos não são capazes de elidir a acusação fiscal.

Insta, primeiro, esclarecer que não condiz com a verdade a alegação de que a premissa fiscal seria que o serviço efetivamente contratado e o frete pago, pelos clientes, somente se referiria ao percurso efetuado pelo caminhão carregado.

Verifica-se que a acusação fiscal não se reporta ao valor da prestação de serviço de transporte cobrado pela Autuada, sendo prerrogativa da Autuada estabelecer o preço do serviço.

O que é apurado pelo Fisco é o valor do ICMS relativo ao óleo diesel consumido pela Autuada para efeitos de crédito do imposto, observando-se o que impõe a legislação tributária, especificamente o art. 66, inciso VIII do RICMS/02 (art. 31, inciso VI do RICMS/23).

O Fisco se manifesta, com muita propriedade sobre a alegação da Defesa quanto à composição do preço do serviço, a qual é a base de cálculo do ICMS, expondo as razões pelas quais não se pode admitir o crédito do ICMS relativo à aquisição dos combustíveis na sua totalidade:

(...) A Lei 13.703/2018 e a Resolução 5.867/2020 da ANTT, citadas pela impugnante, estabelece as regras gerais, a metodologia e os coeficientes *dos pisos mínimos*, referentes ao quilômetro rodado, na realização do serviço de transporte rodoviário remunerado de cargas, por eixo carregado, instituído pela Política Nacional de Pisos Mínimos do Transporte Rodoviário de Cargas - PNPM-TRC.

Ou seja, a ANTT estabelece pisos mínimos de referência. Cabe ao empresário estabelecer o valor do serviço prestado, considerando os custos da atividade econômica exercida.

Como o próprio Impugnante alega em sua Defesa, o §1º, do artigo 3º da Resolução 5.867/2020 da ANTT, diz que o lucro e o pedágio não integram o cálculo do piso mínimo. Assim, cabe ao empresário conhecer o custo da atividade realizada, para que possa obter lucro e chegar ao seu objetivo empresarial.

O que a legislação tributária não permite é que o empresário transfira para o Estado um custo inerente a sua atividade, apropriando-se de um crédito maior que o devido, conforme disposto no inciso VIII, do art. 66 do RICMS/02 e inciso VI, do art. 31 do RICMS/23, reduzindo os valores do ICMS que serão recolhidos aos cofres públicos.

Entendemos a especificidade dos contratos firmados pelo Impugnante com seus Contratantes, mas retorno vazio para evitar a contaminação do produto transportado é custo da atividade do contribuinte, que deve ser suportado pelo Impugnante ou então transferido para o Contratante.

Repetindo, o inciso IV, do § 1º, artigo 3º, da Resolução 5.867/2020, esclarece que as despesas de administração, tributos, taxas e outros itens não previstos no ANEXO I, não integram o cálculo do piso mínimo.

Ou seja, os valores estabelecidos pela ANTT, são mínimos. Além do lucro e do pedágio, as despesas de administração, tributos, taxas e outros itens não previstos no ANEXO I da Resolução, não fazem parte do cálculo do preço mínimo. A parte do ICMS referente ao retorno vazio à sede da empresa, cobrado anteriormente na aquisição do óleo diesel, é um tributo que não poderá ser compensado na apuração imposto, porque o não é fato gerador do ICMS. Portanto, se transforma em custo para o impugnante, e repetindo mais uma vez, deverá ser suportado por ele ou repassado ao contratante.

A base de cálculo da prestação, conforme estabelecido no inciso IX do artigo 43 do RICMS, é o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes.

O inciso II do artigo 50 do RICMS/02, estabelece ainda que integram a base de cálculo do ICMS, nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de coleta e entrega de carga.

Ou seja, a inclusão dos valores referente ao retorno vazio na base de cálculo do ICMS, não implica em direito ao crédito dos valores referente ao ICMS cobrado anteriormente e utilizado no retorno do veículo. São assuntos diferente com tratamento diferente. O primeiro se refere a composição da base

de cálculo da prestação, e o segundo ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Os cálculos apresentados pela Impugnante, referentes aos CTCs 9534, 9528 e 9402, são valores aproximados, que tem por objetivo provar que os valores do retorno vazio, estão incluídos na base de cálculo do imposto. A inclusão está correta. Estes valores são despesas ou custo do prestador e devem compor a base de cálculo do ICMS. (...) (Destacou-se)

No tocante à apuração do crédito de ICMS realizada pelo Fisco, alega a Defesa:

- em razão da especificidade da operação, é exigido que os caminhões voltem vazios, após o descarregamento do material; e que, em razão dessa exigência, o preço do serviço a ser cobrado dos contratantes é calculado considerando a quilometragem de ida e de volta, sobre o qual é calculado o ICMS incidente sobre o serviço intermunicipal e interestadual de cargas;

- que o combustível creditado reflete fielmente o montante necessário para a execução do serviço contratado (ida, com caminhão pesado, volta, com o caminhão vazio);

- que a média de consumo por quilômetro rodado não reflete adequadamente o consumo de um caminhão carregado, uma vez que o peso da carga exige mais do motor e faz com que se consuma mais diesel; o que pretende comprovar mediante laudo comprobatório do consumo de combustível de caminhão carregado, já contratado por meio de empresa de telemetria (item 14 da impugnação);

- especificamente em relação à apuração do crédito de ICMS realizada pelo Fisco, a Impugnante alega que o cálculo não reflete a realidade, haja vista que se limita a somar o total da quilometragem rodada, seja de ida carregada ou retorno vazio, e divide pelo total de combustível adquirido, desconsiderando que o caminhão queima mais combustível quando está carregado e consome-se menos combustível com a caçamba vazia.

- que de acordo como o Anexo 2 do e-PTA, o consumo da frota da Impugnante seria de 1,75km/l (1,75 quilômetro rodado para cada litro de óleo diesel). Entretanto, sua frota, quando completamente carregada, faz 1,15 km/l, o que seria facilmente apurado a partir da contratação de um laudo de telemetria.

Por sua vez, esclarece o Fisco que a média utilizada na realização do trabalho fiscal foi calculada com base nas informações fornecidas pela Impugnante/Autuada, em atendimento à intimação 220/2023, e explicitado no Relatório Complementar do Auto de Infração. O número obtido é o resultado da divisão da quantidade de km rodados pela quantidade de óleo diesel consumida, em cada prestação.

Sobre a média de consumo da frota carregada, arguida pela Impugnante (1,15 km/l), contesta o Fisco, por meio da seguinte demonstração (págs. 461/463):

(...) Em uma pesquisa rápida no Google, vimos que um caminhão de carga utilizado no transporte rodoviário de cargas, **com a maior capacidade para armazenar combustível consumido durante o trajeto**, possui 02 tanques de 490 litros, **totalizando 980 litros**.

Com os dois tanques cheios e a média de 1,15, o caminhão carregado, percorreria no máximo 1.127 km (1,15x980), distância inferior a quilometragem informada pelo Impugnante (3030 / 2 = 1.515), em cumprimento a intimação 220/2023.

Observando o quadro abaixo, referente a notas fiscais de aquisição de óleo diesel, extraído do Anexo 1, do auto de Infração, nos meses de junho e dezembro/2022, mesmo período das prestações de serviço de transporte entre Arcos/MG e Camaçari/BA, constatamos que os fornecedores do óleo diesel utilizado no abastecimento dos caminhões, estão localizados nos municípios de Carrancas e Lavras, em Minas Gerais, muito próximo à sede da Impugnante. Esta informação nos faz concluir que os caminhões iniciam a prestação do serviço abastecidos, e durante todo o trajeto (ida e volta) não fizeram nenhum outro abastecimento em território mineiro ou baiano.

Resumindo, o consumo total de óleo diesel informado pela Impugnante em cada prestação entre Arcos/MG e Camaçari/BA, foi de 1.707,04 litros. Na ida carregado, utilizando a média 1,15, consumiria 1.317,39 litros e no retorno vazio, o consumo seria 389,65 litros. No entanto, supondo que o veículo utilizado na prestação do serviço, fosse o de maior capacidade de armazenamento de combustível para consumo durante o trajeto, existente no mercado (dois tanques de 490 litros), **a Impugnante conseguiria percorrer, sem reabastecer, somente 1.127 km. Ou seja, não chegaria ao destino que é de 1515 km (3030 / 2).**

Diante do exposto acima, entendemos que a média de 1,15 não é factível e que a média de 1,75, calculada com informações do próprio contribuinte é a mais adequada. (...)

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 28/05/25, converteu o julgamento em despacho interlocutório para que a Impugnante apresentasse: 1) laudo de consumo de combustível de caminhões carregados, conforme item 14 da peça impugnatória; 2) análise com documentos comprobatórios sobre as inconsistências para a utilização da média de 1,15Km/L apontadas pela Fiscalização, de acordo com as págs. 462/463 dos autos.

Em relação ao item 2 do Despacho Interlocutório, a Impugnante se limitou a argumentar que “*não há que se falar em qualquer inconsistência para utilização da*

*média de consumo de 1,15Km/L para equipamentos carregados, pois diversamente do que foi exposto pela fiscalização nas folhas 462/463, em alguns casos os equipamentos são abastecidos durante a prestação do serviço, o que possibilita a Impugnante percorrer trajetos longos, com uma média de consumo elevada, mesmo que extrapole a autonomia do tanque de combustível dos veículos utilizados”.*

Todavia, não apresentou qualquer documento que comprove que os veículos utilizados nas prestações de serviço de transporte relacionados no Anexo 2, conforme Conhecimento de Transporte – CT-es emitidos, tenham realizado mais de um abastecimento no percurso declarado nos CT-es.

Portanto, não logrou a Impugnante afastar o argumento do Fisco, quanto à impossibilidade de aplicação da média de consumo para os caminhões carregados por ele defendida (1,15Km/L).

No tocante à média ponderada de consumo de óleo diesel para veículos carregados, apurada pelo Contribuinte, com base no laudo produzido por empresa por ele contratada, cabem as seguintes considerações.

O Laudo produzido por engenheiro mecânico analisou rotas realizadas por três veículos utilizados pela Impugnante na prestação de serviços de transporte, rotas essas tendo como origem município de Barroso/MG e como destinos Carmo Rio Claro/MG e os seguintes municípios localizados no estado de São Paulo (Caçapava, São Sebastião, Pederneiras, Piracicaba, Ubatuba, São Pedro e Araçatuba), num total de 13 prestações de serviços de transporte com veículos carregados (conforme CTE referenciados no Laudo).

Insta destacar que os CTes relacionados no Anexo 2 informam como local de origem da prestação de serviços de transporte, além de Barroso, mais 15 municípios mineiros, bem como destino, municípios localizados nos estados BA, ES, GO, MS e SC, relativos a 5.647 prestações de serviços de transporte.

Sustenta a Impugnante, com base no referido laudo, que a média de consumo de óleo diesel dos veículos carregados seria de 1,21Km/L, a qual entende que considera todas as especificidades que cercam a prestação de serviços da Impugnante e reflete a realidade, além de se aproximar do valor indicado na impugnação apresentada, 1,15 Km/L, o qual teria sido encontrado com base no consumo aproximado de outras rotas realizadas com equipamentos carregados.

Em documento complementar ao Laudo, o engenheiro contratado afirma que na operação de descarga no cliente, o veículo cavalo mecânico permanece ligado, com o compressor em funcionamento, por, em média, 2 horas e 30 minutos, para realizar a operação de descarga, o que equivale ao consumo de aproximadamente 107 litros de combustível.

O Fisco, por sua vez, analisando as informações apresentadas pela Impugnante por meio do laudo, e, considerando a análise realizada na manifestação anterior (maior capacidade de armazenamento de combustível 980 litros), faz as seguintes observações:

(...) Com base nas informações do Laudo (média 1,21 e consumo de 107 litros de diesel para o descarregamento) chegamos à seguinte conclusão:

Considerando que o são 873 (**980-107**) litros de combustível disponíveis para o deslocamento;

Com média de 1,15 (impugnação) são 1003,95 (873x1,15) quilômetros de deslocamento possíveis;

Com média de 1,21 (laudo) são 1056,33 (873x1,21) quilômetros de deslocamento possíveis.

Diferença de 52,38 quilômetros é insignificante, demonstra a desnecessidade de perícia e a ratifica o entendimento do Fisco.

De qualquer forma, com a média de 1,15 ou 1,21, o caminhão não chega ao destino, uma vez que não há comprovação de reabastecimentos durante o trajeto abaixo. (...)

Acrescente-se, ainda, que as informações trazidas no laudo não foram corroboradas por qualquer documento que as comprove.

Como acima exposto, a média de consumo de óleo diesel apurada no Anexo 2, calculada com base nas informações fornecidas pela Impugnante/Autuada, em atendimento à intimação 220/2023, obtida pela divisão da quantidade de km rodados pela quantidade de óleo diesel consumida, em cada prestação (por CT-e) encontra-se adequada à apuração do crédito de ICMS a que a Impugnante faz jus.

Reitera-se que os dados considerados pelo Fisco, para o cálculo da média de consumo (km/l) foram informados pelo Contribuinte (km rodados origem-destino/total de combustível consumido, colunas Q e P da planilha Anexo 2), por prestação (a cada CT-e).

A média de consumo foi calculada para cada prestação e multiplicada pela distância em km da origem ao destino, e apurado a quantidade de litros estritamente necessários à prestação de serviços. Em seguida, multiplicado pelo valor do litro, apurado por meio do PMPF (preço médio ponderado ao consumidor final).

Diante do exposto, não merece reparo o trabalho fiscal.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (...)

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e do art. 110, inciso I do RPTA).

Foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária, como coobrigado, o sócio-administrador da empresa Autuada, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Os Impugnante alegam que a Autoridade fiscal não trouxe aos autos razões para a atribuição de responsabilidade ao sócio-administrador, presumindo-se a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, por apropriar créditos de ICMS referente a aquisição de combustível, em quantidade maior que o estritamente necessário na execução do serviço de transporte de cargas.

Aduzem que o mero inadimplemento do tributo não enseja a responsabilidade subsidiária dos sócios, sem que tenha a prova de que agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Ou seja, a responsabilidade do administrador pelo débito não é objetiva, devendo o Fisco comprovar a relação direta com o fato gerador, bem como tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social/estatuto, o que, entendem, não teria ocorrido nos presentes autos.

Entretanto, não lhes cabe razão.

Cabe destacar que, consta do relatório fiscal do Auto de Infração, bem como do Relatório Fiscal Complementar que o sócio-administrador foi incluído como Coobrigado no polo passivo da autuação, em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ao apropriar crédito referente a aquisição de óleo diesel, em quantidade maior que o estritamente necessário a execução do serviço de transporte rodoviário de cargas, em descumprimento do disposto nos arts. 19 e 20, da Lei Complementar 87/96.

Portanto, claramente apontada à infringência à legislação tributária, que fundamenta a inclusão do sócio-administrador como responsável solidário pelo crédito tributário, como previsto no art. 135, inciso III do CTN e no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

### Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (...)

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte. (...)

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando do aproveitamento indevido do crédito de ICMS contrariando o disposto no art. 66, inciso VIII do RICMS/02.

Desse modo, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participa das deliberações e dos negócios da empresa. Portanto, correta a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária, com base no inciso III do art. 135 do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida a Conselheira Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Relatora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir o Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Carlos Torres Murta. Participaram do julgamento, além da signatária e da Conselheira vencida, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

**Sala das Sessões, 11 de fevereiro de 2026.**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente / Relatora designada**

P

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

Acórdão: 25.470/26/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003599683-31  
Impugnação: 40.010158465-63, 40.010158492-01 (Coob.)  
Impugnante: G3 Transportadora Ltda  
IE: 382998892.00-21  
Bruno Carvalho Ribeiro (Coob.)  
CPF: 011.861.646-38  
Origem: DF/Varginha

Voto proferido pela Conselheira Cássia Adriana de Lima Rodrigues, 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.

Como relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente a utilização de óleo diesel em quantidade superior à estritamente necessária para execução dos serviços de transportes rodoviários de cargas, em veículos próprios, contrariando o disposto no inciso VIII do art. 66 do RICMS/02 e inciso VI do art. 31, do RICMS/23, no período de 01/01/21 a 31/12/23, e de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nos meses de março e abril de 2022.

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

Foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigado, o sócio-administrador da empresa Autuada, pelos atos praticados, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ao apropriar crédito de ICMS referente a aquisição de óleo diesel, em quantidade maior que o estritamente necessário a execução do serviço de transporte rodoviário de cargas, em descumprimento do disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

E é nesse ponto que instauro a divergência entre o meu voto e a decisão da câmara.

Pleiteia o Coobrigado sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária.

Segundo o art. 146, inciso III da Constituição da República, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Cumprindo esse comando, o art. 135 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de

poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(...)

Reproduzindo o texto da norma complementar, a Lei nº 6.763/75 traz em seu art. 21, § 2º, inciso II, previsão semelhante:

Lei nº 6.763/75

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

Observamos que as citadas normas, ao disciplinarem o instituto da responsabilidade tributária, limitam sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Estamos, então, diante da hipótese de responsabilização decorrente de uma conduta ilícita por parte de pessoas que possuem poderes especiais na dinâmica da pessoa jurídica atuada.

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do Código Tributário Nacional, se faz necessária a conjugação de dois elementos, que devem ser demonstrados nos autos pelo Fisco:

a) os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão; e

b) o inadimplemento da obrigação tributária deve decorrer de atos contrários à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Nesse cenário, entendo que não há nos autos qualquer comprovação acerca desses dois elementos em conjunto.

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

A Fiscalização não demonstrou qualquer conduta dolosa do Coobrigado no desempenho de suas funções, requisito indispensável à sua inclusão no polo passivo da relação tributária.

Razão pela qual meu voto é pela exclusão do Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária.

**Sala das Sessões, 11 de fevereiro de 2026.**

**Cássia Adriana de Lima Rodrigues  
Conselheira**

CCMIG