

Acórdão: 25.124/24/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003745624-05  
Impugnação: 40.010158039-96  
Impugnante: CSN Cimentos Brasil S.A.  
IE: 493073229.81-16  
Proc. S. Passivo: Marcos Correia Piqueira Maia/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de óleo diesel consumido fora do processo produtivo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02 e art. 39, inciso III do RICMS/23, que vedam a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Crédito tributário retificado pelo Fisco após análise dos argumentos da Impugnante. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR.** Constatação de aproveitamento de crédito de ICMS em valores superiores aos admitidos pela legislação. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, ocorridas no período de fevereiro de 2021 a agosto de 2023:

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a óleo diesel consumido em linhas marginais à de produção (fora do processo produtivo minerário) e/ou em veículos e equipamentos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS (exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75);

2. Aproveitamento a maior de crédito do imposto referente a divergência entre os valores informados no campo “Dados Adicionais – Informações Complementares” das notas fiscais de aquisição de óleo diesel e os valores informados no “Registro C197: Outras obrigações tributárias, ajustes e informações de valores provenientes de documento fiscal” lançados no “Registro E110: Apuração do ICMS – Operações Próprias” (exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75).

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 450/468, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário, conforme Termo de Reformulação acostado às págs. 845/846, cancelando as exigências fiscais relativas ao óleo diesel consumido na “Motobomba”.

Regularmente intimada, a Impugnante adita sua Impugnação às págs. 853/871, cujos argumentos (iniciais e aditados) são refutados pelo Fisco às págs. 872/897.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 898/969, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às págs. 845/846.

---

## **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.

### **1. Do Requerimento de Prova Pericial**

Com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante solicita a realização de **prova pericial**, apresentando, para tanto, o quesito único arrolado à pág. 467, qual seja, os veículos e máquinas onde ocorreu o consumo do óleo diesel (por exemplo, caminhão; escavadeira; retroescavadeira; trator; motoniveladora, etc.) são utilizados no processo produtivo de cimento?

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante, incluindo laudo técnico por ela anexado à sua defesa (Doc. 03), revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

Com efeito, analisando-se o Anexo 8 do Auto de Infração, verifica-se que o Fisco foi extremamente zeloso ao apurar os dados relativos ao consumo quantitativo do óleo diesel (litros) em cada exercício e máquina/equipamento/veículo, indicando com precisão os créditos admitidos e aqueles que foram glosados, em conformidade com a motivação descrita no Auto de Infração.

Em tal anexo, constam informações detalhadas, por exercício, desse consumo, tais como:

- Marca, modelo e placa, quando existente, de cada veículo ou equipamento;

- Função de cada bem e local/área/atividade em que é utilizado;
- Informação quanto à propriedade dos veículos/equipamentos (próprio ou de terceiros);
- Identificação dos Contratos de Locação e/ou Prestação de Serviços e das empresas contratadas;
- O consumo individualizado de óleo diesel a cada mês de apuração;
- Se o bem é utilizado ou não em linha marginal à de produção;
- Se o crédito foi ou não admitido.

A glosa dos créditos foi feita de forma proporcional ao consumo dos bens utilizados em linhas marginais e/ou de propriedades de terceiros em relação ao consumo total de óleo diesel.

Com esses dados, a matéria torna-se eminentemente de direito, restringindo-se à análise da legitimidade ou não dos créditos apropriados pela Impugnante, de acordo com a legislação que rege a matéria.

Some-se a isso as seguintes considerações do Fisco sobre a prova requerida e o quesito proposto:

#### Manifestação Fiscal

“... Inicialmente, cabe destacar que o levantamento fiscal foi realizado por meio de conferência das **informações prestadas pela própria Impugnante** mediante intimações específicas.

**O ‘Anexo 5’ do e-PTA contém planilhas com as seguintes informações fornecidas pela Impugnante** referente ao consumo de óleo diesel por máquina, equipamento e veículo: marca; modelo da máquina/equipamento/veículo; identificação (placa ou número de série); descrição completa; função detalhada desenvolvida pela máq/equip/veículo; local de utilização da máq/equip/veículo; propriedade; número ou referência do contrato e documento da prestação de serviço ou locação; vigência do contrato; fornecedor da mão de obra e quantidade de óleo diesel consumido em litros por mês/ano.

**Com base no referido Anexo**, elaborou-se o ‘Anexo 13’ (substituiu o ‘Anexo 8’ após a Reformulação do Crédito Tributário) com a análise do Fisco em relação a admissibilidade do crédito e o motivo do estorno (últimas colunas das planilhas).

Em relação às aquisições de óleo diesel, o Fisco promoveu o estorno proporcional dos créditos, de acordo com a planilha de consumo de óleo diesel por máquinas e equipamentos, elaborada de acordo com

as informações prestadas pela Autuada ('Anexo 12' – substituiu o 'Anexo 7' após a Reformulação do Crédito Tributário).

**Com relação ao quesito**, importante frisar que a análise do Fisco foi realizada com base nas informações fornecidas pela Impugnante, ou seja, **não se constata nos autos divergência no tocante à função e o local de aplicação dos equipamentos, máquinas e veículos que consomem o óleo diesel, mas sim quanto à legitimidade dos créditos.**

Cabe frisar que o Fisco, após análise das informações prestadas pela Impugnante no 'Anexo 3', fez nova intimação para esclarecimentos em 07.06/2024. Em seguida a Autuada prestou os esclarecimentos e substituiu algumas informações prestadas no 'Anexo 3' pelo 'Anexo 5'.

Assim, tendo em vista as informações prestadas nestes autos (indicação dos equipamentos, função, local de aplicação e consumo de óleo diesel), **torna-se dispensável a realização de prova pericial**, uma vez que, neste caso, repita-se, não se constata divergência na função/local/consumo de cada equipamento, mas apenas na aplicação do direito no momento de conceituar o óleo diesel consumido como material de uso ou consumo ou como produto intermediário.

A solicitação de perícia técnica feita pela Impugnante objetiva somente tentar tornar ilimitado o conceito de produto intermediário para fins de aproveitamento de crédito. Do modo como apresentado em sua defesa, pretende a Autuada qualificar o material de uso ou consumo em produto intermediário com direito ao crédito.

Como será esclarecido na fase de mérito, o direito ao crédito do imposto está subordinado às hipóteses previstas na legislação tributária e não ao fato de determinado produto ser ou não essencial ou imprescindível. Acrescente-se que os itens citados como exemplo no quesito formulado pela Impugnante também serão analisados na fase de mérito.

Diante do exposto, entende-se totalmente desnecessária a prova pericial requerida.” (Grifou-se)

Indefere-se, portanto, a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA (Decreto nº 44.747/08).

RPTA

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.

## 2. Do Mérito

### 2.1. Da Infração 01 – Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – óleo Diesel – Material de Uso e Consumo

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a óleo diesel consumido fora do processo produtivo minerário e/ou consumido em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS.

Em termos literais e de forma mais detalhada, a infração foi assim narrada pelo Fisco no Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração:

#### Relatório Fiscal

“... 4. PERÍODO FISCALIZADO

01/02/2021 a 31/08/2023

[...]

#### 6. IRREGULARIDADES APURADAS

Por meio da conferência das informações constantes dos arquivos eletrônicos que contêm a Escrituração Fiscal Digital - arquivos EFD ICMS IPI, bem como das informações prestadas pelo Contribuinte mediante intimações específicas, constatou-se, no período de 01/02/2021 a 31/08/2023:

(a) a falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$ ..., decorrente do **aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de óleo diesel** não caracterizado como produto intermediário, pois **consumido em máquinas, equipamentos e veículos utilizados na linha marginal de produção e relativos às aquisições de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros e operados por eles, que foram contratados pela Autuada para realização de diversas modalidades de prestação de serviço com fornecimento de mão de obra;**

(b) ...

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

Sendo assim, **o aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o previsto no inciso III do artigo 70 da Parte Geral do RICMS/02 e inciso III do artigo 39 da Parte Geral do RICMS/23 caracterizou infração à legislação tributária mineira**, ensejando a cobrança do imposto e a aplicação das multas cabíveis, nos termos dos artigos 55, inciso XXVI, e 56, inciso II, da Lei 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

Exige-se da Autuada:

- ICMS, apurado após estorno do crédito, no valor de R\$ ...;
- Multa de revalidação de 50% do ICMS, nos termos do artigo 56, inciso II da Lei nº 6763/75, no valor de R\$ ...;
- Multa isolada de 50% do valor do crédito apropriado indevidamente, conforme artigo 55, inciso XXVI, da Lei nº 6763/75, no valor de R\$ ...

[...]

#### 8. OBSERVAÇÕES

[...]

**Para análise do consumo real de 'óleo diesel'** por máquina/equipamento/veículo **o Fisco considerou as informações prestadas pelo Contribuinte no 'Anexo 5'**, tendo em vista a apresentação de nova planilha após o Termo de Intimação de 07.06.2024 solicitando alguns esclarecimentos, em substituição à enviada pelo Contribuinte anteriormente ('Anexo 3').

Na planilha do 'Anexo 5' elaborada pelo Contribuinte em resposta ao Termo de Intimação, verifica-se que o somatório mensal do consumo de óleo diesel informado no cabeçalho da planilha, para o exercício de 2021 (fevereiro a dezembro), não está correto e não confere com o consumo real informado pelo Contribuinte por máquina/equipamento/veículo, cujo total corresponde a 2.873.256 litros, sendo este o valor considerado pelo Fisco.

Referente à irregularidade 'b', ...

#### 9. INFRINGÊNCIAS

[...]

10. PENALIDADES

[...]

13. DOCUMENTOS INSERIDOS NO GRUPO 'AUTO DE INFRAÇÃO':

Relatório Fiscal Complementar.

Anexo 6: 6.0-Demonstrativo do Crédito Tributário – DCT – dos valores de ICMS estornados, das multas de revalidação e isolada em cada período de apuração; 6.1 – Demonstrativo do Crédito Tributário Consolidado por exercício.

**Anexo 7: 7.0 - Demonstrativo do estorno do crédito de óleo diesel por período** (irregularidade 'a'); **7.1 – Demonstrativo do cálculo do percentual de crédito admitido pelo Fisco** com base no consumo de óleo diesel informando pelo Contribuinte, 7.2 – Demonstrativo do Crédito Tributário do óleo diesel estornado.

**Anexo 8: Análise do Fisco quanto a admissibilidade do crédito com base no consumo de óleo diesel** por veículo/equipamento/máquina informado pelo Contribuinte por exercício (irregularidade 'a').

Anexo 9: Registros EFD e Dados Notas Fiscais de óleo diesel:

9.0 – Demonstrativo do aproveitamento de crédito relativo à aquisição de óleo diesel (Registros EFD: 'C197-OUTRAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS, AJUSTES E INFORMAÇÕES DE VALORES PROVENIENTES DE DOCUMENTO FISCAL' e 'E111-AJUSTE/BENEFÍCIO/INCENTIVO DA APURAÇÃO DO ICMS'); ..." (Grifou-se)

A glosa dos créditos promovida pelo Fisco encontra-se detalhada no Anexo 8 do Auto de Infração, substituído pelo Anexo 13, elaborado após a retificação do crédito tributário (exclusão das exigências fiscais relativas ao óleo diesel consumido na "Motobomba").

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

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que ao realizar uma interpretação sistemática dos dispositivos da Lei Complementar (LC) nº 87/96 à luz do texto constitucional, chega-se à conclusão de que geram créditos de ICMS todos os bens adquiridos para aplicação direta na atividade-fim da empresa, sendo somente vedado o creditamento quando (i) o contribuinte adquira mercadorias ou serviços "*alheios à atividade do estabelecimento*" ou destinados ao "uso e consumo"

interno; ou (ii) quando as mercadorias adquiridas participarem de determinada prestação de serviço que não seja tributada pelo ICMS.

Salienta que, nos mesmos termos dos arts. 19, 20 e 30 da LC nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei nº 6.763/75, as hipóteses em que o crédito é vedado.

Pontua que, o que importa é que, seja nos termos da LC nº 87/96 ou da Lei estadual nº 6.763/75, somente fica legalmente vedado o aproveitamento dos créditos relativos aos bens e materiais que sejam utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento ou que sejam destinados para o uso e consumo interno do estabelecimento.

Assim, na sua visão, os créditos de ICMS relacionados à aquisição do óleo diesel utilizado no funcionamento de máquinas, ferramentas e equipamentos empregados diretamente na produção de cimento podem ser por ela aproveitados.

Cita e reproduz, nesse sentido, excertos de decisão do STJ (EAREsp nº 1.775.781), na qual a Primeira Seção consolidou o entendimento acerca da legitimidade do aproveitamento de créditos de ICMS sobre a aquisição de produtos intermediários, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente no processo produtivo, quando comprovada a necessidade de sua utilização para a atividade-fim da empresa.

Enfatiza que a jurisprudência do STJ deixa bastante claro que deve ser garantido o direito ao crédito de ICMS, nas aquisições de óleo diesel aplicado no processo produtivo do contribuinte (exatamente o caso concreto).

Ato contínuo, a Impugnante passa a discorrer sobre o direito ao crédito de ICMS referente ao Óleo diesel consumido em máquinas e equipamentos alugados (de terceiros), utilizados diretamente em sua atividade-fim.

Nessa linha, a Impugnante narra, inicialmente, que apesar de reconhecer que o óleo diesel adquirido por ela Impugnante foi destinado para abastecer máquinas e equipamentos utilizados diretamente em sua atividade-fim, o Fisco negou o direito ao crédito de ICMS sobre tais aquisições, sob o fundamento de que os aludidos bens seriam de propriedade de terceiros, ou seja, de acordo com o feito fiscal, o mero fato de o bem ter sido alugado (não sendo, portanto, de sua propriedade), por si só, já seria suficiente para impossibilitar o direito ao crédito de ICMS, sobre as aquisições de óleo diesel que foi destinado para abastecer tais bens.

Registra que o Anexo 08 do Auto de Infração deixa evidente que o óleo diesel destinado a abastecer o “caminhão”, a “pé mecânica” e a “escavadeira”, por exemplo, que são utilizados diretamente em seu processo produtivo, foi considerado como material de uso e consumo tão somente em razão de tais bens serem de propriedade de terceiros.

A seu ver, porém, o critério adotado pelo Fisco é completamente arbitrário, eis que não há qualquer fundamentação legal para tal restrição. O fato de o óleo diesel ser destinado para abastecer um bem alugado ou de sua propriedade é completamente irrelevante para fins do direito ao crédito do ICMS.

Reitera que geram créditos de ICMS todos os bens adquiridos para aplicação direta na atividade-fim da empresa, sendo somente vedado o creditamento quando (i) o contribuinte adquira mercadorias ou serviços “*alheios à atividade do estabelecimento*” ou destinados ao “uso e consumo” interno; ou (ii) quando as mercadorias adquiridas participarem de determinada prestação de serviço que não seja tributada pelo ICMS.

Informa que, no caso concreto, o óleo diesel por ela adquirido foi (i) devidamente tributado pelo ICMS; e (ii) utilizado diretamente no seu processo produtivo, devendo, portanto, gerar direito ao crédito do imposto, conforme determinam os artigos 19 e 20 da LC nº 87/96.

Reproduz decisão do TJ/MG sobre a matéria, na qual foi firmado o entendimento de que os combustíveis adquiridos e destinados a abastecer máquinas e equipamentos (ainda que sejam de terceiros) utilizados nas atividades de produção do contribuinte são considerados produtos intermediários, sendo, portanto, legítimo o direito ao crédito do ICMS (TJ/MG - Apelação Cível 1.0024.10.113095-3/003).

Acentua que a jurisprudência reconhece o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS até mesmo em relação ao óleo diesel consumido em veículos e máquinas alugadas, isto é, de terceiros, quando estes desempenham papel na atividade-fim da empresa.

Sustenta, dessa forma, que no presente caso todo o óleo diesel empregado diretamente na atividade fim do estabelecimento, inclusive utilizado em máquinas, equipamentos e veículos de terceiros, deve ser considerado produto intermediário, de modo a tornar válidos os créditos de ICMS por ela apropriados nos períodos autuados, acrescentando que, para que haja o direito ao crédito do ICMS, o importante é que o combustível (que inclui o óleo diesel), segundo o racional aplicado pelo STJ e pelo TJMG, seja aplicado diretamente no processo produtivo do Contribuinte.

Nesse sentido, a Impugnante transcreve o seu processo produtivo, citando exemplos de máquinas, veículos e equipamentos utilizados em cada uma de suas fases, nos seguintes termos:

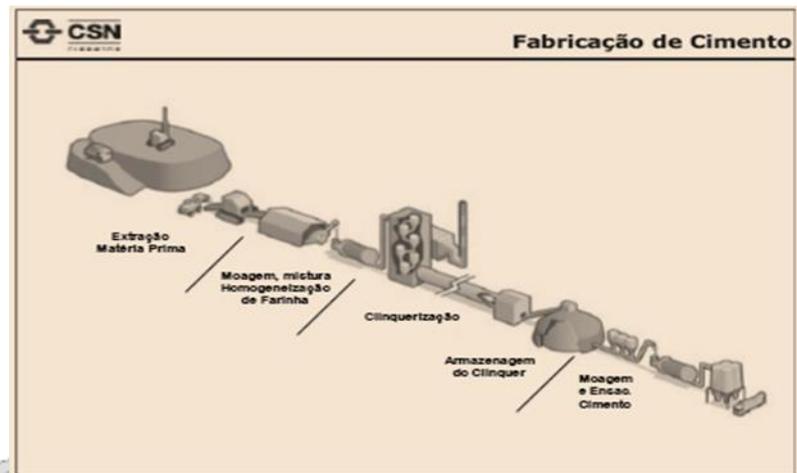
“A produção de cimento se inicia com a extração das matérias-primas necessárias à fabricação do produto. Após a extração, o calcário e a argila são triturados e transportados para a fábrica onde são armazenados e homogeneizados.

Em seguida, ocorre a moagem das matérias-primas resultando em um pó-fino, conhecido como ‘cru’. Posteriormente, o pó-fino é aquecido e rapidamente resfriado, sendo transformado em uma substância denominada ‘clínquer’. Este último constitui o material básico para a fabricação de todos os tipos de cimento.

Por fim, realiza-se a moagem do ‘clínquer’, resultando no chamado ‘cimento puro’. Durante esta fase, diferentes materiais minerais podem ser adicionados ao ‘cimento puro’. Usadas em variadas proporções,

essas adições, que podem ser recursos naturais ou subprodutos industriais, dão ao cimento propriedades específicas como redução de impermeabilidade, resistência a sulfatos e melhor acabamento.

Todo o processo produtivo da Impugnante pode ser sintetizado ainda de acordo com o fluxograma abaixo:



De modo a melhor delimitar a questão referente ao processo produtivo da Impugnante, junta-se aos presentes autos **laudos técnicos (doc. nº 03)** elaborados pela área técnica da empresa com descrição mais detalhada do processo de produção do cimento e dos principais bens utilizados na sua atividade-fim (por exemplo, caminhão, escavadeira, empilhadeira, rolo compressor, moto niveladora, etc.).

O referido laudo técnico dividiu o processo de fabricação do cimento em 6 etapas, sendo elas: **1)** Extração; **2)** Britagem de Calcário e Argila; **3)** Classificação/Homogeneização; **4)** Moinho de Cru; **5)** Forno de Clínquer; e **6)** Moagem de Cimento.

Considerando as etapas do processo produtivo apontadas pelo laudo técnico, vejamos, exemplificativamente, a aplicação de alguns dos bens autuados ao longo das diferentes fases de produção.

#### → **Extração e Britagem de Calcário e Argila**

Conforme explicado pelo laudo técnico, o calcário e a argila são as matérias-primas básicas para produção de cimento. O calcário é extraído da pedra com o auxílio de explosivos, britado e movido para caminhões, que encaminham o material para depósito.

Nesse sentido, é inegável que tanto os veículos que fazem a remoção do calcário quanto aqueles que o transportam até o depósito são indispensáveis para o processo produtivo da companhia. E, para tais

veículos funcionarem, há – obviamente - a necessidade de que esteja devidamente abastecido com o combustível (óleo diesel).

Não obstante a indispensabilidade de tais item dentro do processo produtivo, o fisco estadual considerou que **MAIS DA METADE** do óleo diesel adquirido pela Impugnante seria aplicado em máquinas e equipamentos (i) alheios à atividade-fim; ou (ii) de propriedade de terceiros.

A título exemplificativo, veja-se a **ESCAVADEIRA**, considerado pela Autoridade Fiscal como bens ‘alheios à atividade-fim’ da Impugnante.

Este equipamento é utilizado durante o processo produtivo na parte da extração, cuja função essencial é realizar as escavações de grande volume de solo, rochas e material estéril para retirada de matéria-prima (calcário) destinada ao posterior carregamento aos caminhões basculantes, certificando a continuidade das operações. Veja-se a imagem do bem:



Dessa forma, é nítido o papel essencial exercido pela escavadeira no processo produtivo da Impugnante. Assim, a Impugnante adquire óleo diesel para empregá-lo em máquinas (à exemplo da escavadeira) e, assim, viabilizar seu processo produtivo de fabricação de cimento, o que mostra a indispensabilidade do óleo diesel em sua atuação.

Por sua vez, parte do óleo diesel adquirido pela Impugnante também é consumido diretamente pela **RETROESCAVADEIRA**, bem essencial para o processo produtivo de cimento e que foi classificado pela autoridade fiscal como se fosse 'alheio à sua atividade-fim'. Veja-se:



A retroescavadeira é essencial para promover a movimentação do equipamento nas frentes de lavra de minério (calcário) através de sua capacidade de alteração ou manutenção da direção, absorção de impactos, transferência de forças de tração e frenagem e suportar cargas pesadas, sendo indispensável para o garantir a produção de cimento.

De igual, confira-se também o **TRATOR**, considerado pela Autoridade Fiscal como bens 'alheios à atividade-fim' da Impugnante. O referido equipamento é utilizado durante o processo produtivo, cuja função essencial é realizar o corte e o aterro para liberar o minério e a abertura de acesso, possibilitando o transporte de minério até a próxima etapa do seu beneficiamento.

O trator permite que a matéria-prima a ser trabalhada consiga chegar na próxima fase de forma mais eficiente. Embora seu uso não acarrete transformação direta no produto final, sofre alterações e desgastes, exigindo constantes substituições em razão do uso diário no processo da industrialização. Vejamos foto do item citado:



No mesmo sentido, temos também o **CAMINHÃO ARTICULADO**, responsável pelo transporte do minério para a britagem e ou estéril para as pilhas, conforme a programação. Veja-se imagem do bem:



Como se vê, tais veículos possuem em sua parte traseira articulações para auxiliar o transporte de cargas ou movimentações de terra, ou seja, características que o tornam indispensáveis para a realização da etapa do deslocamento do minério.

Por fim, temos ainda a **MOTONIVELADORA**, que possibilita o correto nivelamento e acertos nos terrenos e vias, possuindo ainda uma lâmina que pode inclinar em diversas posições em relação ao seu eixo de marcha e ao plano horizontal.

A motoniveladora, por ser versátil, completa e eficiente, apresenta diversas aplicações, podendo ser utilizada também, em associação a outros maquinários, como os rolos compactadores e escavadeiras. Dentre suas funções, as principais são: **(i)** nivelar terrenos; **(ii)** realizar pavimentação; **(iii)** trabalho em declives e aclives, entre outros.



Nesse contexto, evidencia-se que tal equipamento é **extremamente essencial** para a consecução de seu processo produtivo, uma vez que realiza o transporte do minério implodido até a etapa de beneficiamento e, também, de demais dejetos.

Com a devida vênia, verifica-se que o entendimento fazendário demonstra um total desconhecimento do procedimento de produção do cimento adotado pela Impugnante, visto que sem o referido trator, não haveria como realizar o transporte da matéria prima, restando claro que a glosa dos créditos de ICMS é equivocada.

#### → Moagem do Cru

Apesar da britagem, parte do material não chega a uma granulometria adequada para se ter o ponto da farinha fina. Assim, o término da preparação da farinha ocorre através da moagem da matéria-prima, resultando em um pó-fino, conhecido como 'cru'.

#### → Forno de Clínquer

Após as etapas citadas acima, a farinha vai para o forno de clínquer e é aquecida a uma temperatura altíssima. O produto desse aquecimento é justamente o clínquer. Trata-se de procedimento indispensável à formação do cimento.” (Grifos da Impugnante)

De acordo com a Impugnante, os exemplos acima são apenas alguns referentes aos bens que foram erroneamente classificados pelo Fisco como sendo alheios à atividade da empresa, quando, na realidade, são indubitavelmente empregados diretamente na fabricação do cimento – atividade-fim da empresa.

Salienta que é justamente para estes bens que o óleo diesel foi destinado, ressaltando, porém, que o Fisco classificou o referido combustível como sendo utilizado fora da linha principal de produção, de modo a justificar a glosa dos créditos.

Contudo, no seu entender, os materiais por ela adquiridos constituem maquinário essencial para o funcionamento de sua linha produtiva, inexistindo qualquer bem que se possa definir como “estranho” ou “alheio” à atividade-fim da empresa – o que seria o caso, por exemplo, de materiais de escritório etc. – mas tão somente bens imprescindíveis para o desenvolvimento de sua atividade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na sua visão, não se pode considerar que o óleo seja alheio à atividade-fim do estabelecimento, pois, sem a compra desse produto por parte da empresa, sequer é possível realizar regularmente o processo de produção do cimento, visto que o transporte constitui parte essencial do fluxo operacional da produção.

Reproduz, nessa linha, as seguintes decisões deste E. Conselho, que validaram expressamente a legitimidade do crédito de ICMS decorrente da aquisição de óleo diesel consumido nos caminhões, carregadeiras, escavadeiras e demais máquinas utilizadas no processo produtivo do contribuinte: Acórdão nº 23.909/21/1ª, 23.910/21/1ª e 24.016/21/3ª.

Conclui, nesses termos, que resta evidente que todo o óleo diesel destinado aos bens supracitados se enquadra no conceito de produto intermediário, tendo em vista que é utilizado diretamente em seu amplo processo produtivo, motivo pelo qual deve ser julgado improcedente o presente lançamento.

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

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

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

### CF/88

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

(...)

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

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

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

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

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

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

“**NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO** PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTEs, **A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO** OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO’.

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

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

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

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

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

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

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

Mais recentemente (07/11/23), o STF concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 704.815/SC e, à unanimidade dos votos, reafirmou a regra geral de que a não cumulatividade do ICMS segue o regime do crédito físico, conforme

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

excertos abaixo, relativos aos votos dos Ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes:

VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO DIAS TOFFOLI:

“... DE ACORDO COM A ORIENTAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **ESSA NÃO CUMULATIVIDADE ESTÁ RELACIONADA COM O REGIME DO CRÉDITO FÍSICO**, O QUAL ‘CONDICIONA O DIREITO À ENTRADA DE BENS QUE, DE ALGUM MODO, SE INTEGREM NA OPERAÇÃO DA QUAL RESULTARÁ A SAÍDA DA MESMA OU DE OUTRA MERCADORIA (INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO)’ (AI Nº 493.183/RS-AGR, SEGUNDA TURMA, REL. MIN. JOAQUIM BARBOSA, DJE DE 8/10/10).

COERENTE COM ISSO, O TRIBUNAL JÁ ESTABELECEU, V.G., QUE ESSA NÃO CUMULATIVIDADE CONSTITUCIONAL NÃO ASSEGURA AO CONTRIBUINTE O DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. CONSIDERA-SE QUE ESSE CRÉDITO SE ENQUADRA NO CONCEITO DE CRÉDITO FINANCEIRO, DESTACANDO-SE QUE TAIS MERCADORIAS NÃO SE INTEGRAM À QUE SAI DO ESTABELECIMENTO NEM SÃO ELAS MESMAS COMERCIALIZADAS PELO ADQUIRENTE ...” (GRIFOU-SE)

VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO GILMAR MENDES:

“... QUANTO ÀS FORMAS DE CREDITAMENTO DO ICMS, **HÁ CONFORTÁVEL CONSENSO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL**, CONFORME SE DEMONSTRARÁ MAIS ADIANTE, **NO SENTINDO DE QUE A CF/88 ADOTOU A TÉCNICA DO CRÉDITO FÍSICO**, E NÃO A DO CRÉDITO FINANCEIRO.

(...)

APESAR DE EFETIVAMENTE PROMOVER MUDANÇAS NO ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ICMS ATÉ ENTÃO VIGENTE, NADA INDICA QUE HOVE INTENÇÃO DE ROMPER COM A CONSAGRADA FÓRMULA CONSTITUCIONAL REFERENTE A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EM CADEIAS NÃO CUMULATIVAS, QUAL SEJA, **A DO CRÉDITO FÍSICO ...**” (GRIFOU-SE)

VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:

“... QUANTO AO MODELO DE COMPENSAÇÃO ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL QUE PERMITE ‘A COMPENSAÇÃO DO QUE DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO COM O MONTANTE COBRADO NAS ANTERIORES’, **A JURISPRUDÊNCIA HISTÓRICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMPREENDE QUE O TEXTO CONSTITUCIONAL UTILIZOU O CRITÉRIO FÍSICO**, AQUELE EM QUE AS MERCADORIAS OU SERVIÇOS QUE SE INCORPORAM AO BEM A SER PRODUZIDO AGREGAM A ELE VALOR OU UTILIDADE.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

LC nº 87/96

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

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

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

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

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

RICMS/02

**Efeitos até 30/06/23**

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

[...]

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

[...]

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

Há que se destacar que os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo **são mutuamente exclusivos**, no que concerne ao direito a créditos de ICMS. Assim, quando o art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 fazia alusão ao termo “consumidos” **não** estava fazendo menção a bens com as características de

“materiais de uso e consumo” (*materiais meramente consumidos na produção*), sob pena de absoluta contradição.

Na verdade, tal dispositivo legal estava a afirmar que se enquadravam no conceito de produtos intermediários aqueles que, embora não se integrassem ao produto final, fossem utilizados diretamente na industrialização e obtenção do produto final.

Tal aspecto legal foi reforçado no atual RICMS/23, no qual o art. 31, inciso I, alínea “c” disciplina que o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento não se compreende no consumo a que se refere a sua alínea “b”, confira-se:

RICMS/23

**Efeitos a partir de 01/07/23**

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:

I - à 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;

c) o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b”.

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT n° 01/86, segundo a qual produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também aquele que, embora não se integre ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

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

IN SLT n° 01/86

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de

industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

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

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

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

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

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

IN SLT nº 01/14

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem.

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

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

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

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

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

Portanto, no presente caso, os créditos relativos ao óleo diesel somente são admitidos se o seu consumo ocorrer em máquina, equipamentos e veículos utilizados diretamente no processo produtivo mineral ou na industrialização propriamente dita (produção de cimento).

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

- a)** Veículos/Equipamentos cujos créditos de óleo diesel foram mantidos;
- b)** óleo diesel consumido em veículos/equipamentos (ou atividades) de propriedade da Impugnante ou de terceiros (prestadores de serviços não tributados pelo ICMS), não utilizados diretamente no processo produtivo mineral ou na industrialização do cimento (créditos integralmente estornados);
- c)** óleo diesel consumido em veículos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS (créditos integralmente estornados).

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já informado, o Fisco manteve integralmente os créditos do óleo diesel consumido em máquinas/veículos/equipamentos a seguir indicados, de propriedade da Impugnante (ou formalmente locados) e por ela operados, utilizados diretamente no processo produtivo mineral ou no processo de industrialização do cimento:

### MÁQUINAS, VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS COM CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL MANTIDOS

MODELO	DESCRIÇÃO	FUNÇÃO	LOCAL DE UTILIZAÇÃO	Resposta dos esclarecimentos solicitados pelo Fisco
CAMINHÃO	775	ABASTECIMENTO DE BRITADOR - CSN	PLANTA MINA	
COMPRESSOR	Compressor	GERAR E ARMAZENAR AR - CSN	PLANTA CLÍNQUER	O referido compressor gera e armazena ar para o forno de Clínquer. Sua função é a queima de compostos químicos e está localizada na planta clínquer
ESCAVADEIRA	Escavadeira	ESCAVAÇÃO - CSN	PLANTA MINA	
ESCAVADEIRA	Komatsu	ESCAVAÇÃO	PLANTA MINA	
FORA DE ESTRADA	775	ABASTECIMENTO DE BRITADOR - CSN	PLANTA MINA	
GERADOR	Gerador	SUPRIMENTO DE ENERGIA	PLANTA CSN	Responsável pela queima de compostos químicos da fábrica local: clínquer. FORNO 1 , FLSMITH
GERADOR	Gerador	SUPRIMENTO DE ENERGIA - CSN	PLANTA CLÍNQUER	Responsável pela queima de compostos químicos da fábrica local: clínquer. FORNO 1 , FLSMITH
GERADOR	Gerador	SUPRIMENTO DE ENERGIA - CSN	PLANTA CSN	Responsável pela queima de compostos químicos da fábrica local: clínquer. FORNO 1 , FLSMITH
MOTO BOMBA	MotoBomba	RETIRADA DE ÁGUA - Serviços De Locação Motobomba	PLANTA MINA	
MOTO BOMBA	MOTO BOMBA	RETIRADA DE ÁGUA - Locação De Conjunto Motobomba P/ Bombeamento Fundo Da Cava	PLANTA MINA	
PÁ MECÂNICA	950	CARREGAMENTO DE ROCHAS - CSN	PLANTA MINA	
PÁ MECÂNICA	980	CARREGAMENTO DE ROCHAS - CSN	PLANTA MINA	
PÁ MECÂNICA	990	CARREGAMENTO DE ROCHAS - CSN	PLANTA MINA	
PERFURATRIZ	PW HP 5000	PERFURAÇÃO DE ROCHAS	PLANTA MINA	
ROMPEDOR	Komatsu	FRAGMENTAÇÃO DE MATERIAIS	PLANTA MINA	
ROMPEDOR	Komatsu	ESCAVAÇÃO	PLANTA MINA	

Observe-se que os créditos do óleo diesel consumido nos caminhões de propriedade da Impugnante, utilizados no abastecimento do britador, foram integralmente mantidos.

Da mesma forma, os créditos de óleo diesel consumido nas Escavadeiras, nas Pás Mecânicas, nas Perfuratrizes e outros equipamentos de propriedade da Impugnante e por ela operados, utilizados diretamente na atividade de extração mineral (mina) ou utilizados na produção de cimento, também foram mantidos.

Em relação a esses veículos/equipamentos, a glosa dos créditos restringiu-se àqueles de propriedade de terceiros e operados por estes, caracterizando prestação de serviços não tributados pelo ICMS.

**b) Créditos Integralmente Glosados - Óleo diesel consumido em veículos e equipamentos não utilizados diretamente no processo produtivo mineral ou na industrialização do cimento**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme indicado nos quadros abaixo, o Fisco promoveu a glosa dos créditos de óleo diesel consumido em veículos e equipamentos de propriedade da Impugnante que **não** têm participação no processo de extração e na movimentação interna do minério (calcário e argila) ou na industrialização do cimento.

### MÁQUINAS/VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS UTILIZADOS EM "LINHAS MARGINAIS" À DE PRODUÇÃO (CRÉDITOS GLOSADOS)

MODELO	DESCRIÇÃO	FUNÇÃO	LOCAL DE UTILIZAÇÃO	OBSERVAÇÕES
AMBULÂNCIA	Ambulância	ATENDIMENTO A EMERGÊNCIAS - CSN	PLANTA CSN	
BETONEIRA	Betoneiras	MISTURADOR DE CONCRETO - CSN	PLANTA CLÍNQUER	
BOMBA	Bomba	LIMPEZA INDUSTRIAL - LAVAÇÃO DE DICKS	PLANTA CLÍNQUER	
BOMBA EMERGÊNCIA	Bomba	COMBATE A INCÊNDIOS - CSN	PLANTA CSN	
BOMBEIRO	Caminhão 6x4	COMBATE A INCÊNDIOS - CSN	PLANTA CSN	
BRUCK	Caminhão 4x2	TRANSPORTE DE CAÇAMBAS - CSN	PLANTA CSN	São caçambas de lixo destinados para segregação e descarte (papel, plástico, vidro). Receber e armazenar os lixos que são gerados na fábrica. Segregação interna (entrepasto de recicláveis) ou externa (aterro sanitário municipal)
CAMINHÃO	Caminhão 6x4	TRANSPORTE DE PESSOAS - Locação de um Caminhão Baú ¾	PLANTA MINA	
CAMINHÃO	Caminhão 6x4	IÇAMENTO DE CARGAS - CSN	PLANTA CSN	
CAMINHÃO	Caminhão 6x4	TRANSPORTE DE PESSOAS E EXPLOSIVOS - Locação de um Caminhão Baú ¾	PLANTA MINA	
CAMINHÃO	Caminhão Carroceria	TRANSPORTE DE PESSOAS - Serviços De Manutenção Civil, Predial, Hidráulica, Elétrica, Em Estruturas Metálicas E Outros Serviços Diversos, Na Csn Unidade Arcos	PLANTA CSN	
CAMINHÃO	Pipa	UMECTAÇÃO DE VIAS - CSN	PLANTA CSN	
CAMINHÃO C/CABINE	Caminhão Carroceria	TRANSPORTE DE PESSOAS E APOIO NA MANUTENÇÃO	PLANTA CSN	
CAMINHÃO COMBOIO	Comboio	ABASTECIMENTO DOS EQUIPAMENTOS - CSN	PLANTA CSN	Veículo que abastece de combustível os equipamentos
CAMINHONETE	Caminhonete	TRANSPORTE DE PESSOAS - Locação De Veículos Leves Sem Motorista	PLANTA CSN	
CAMINHONETE	Hillux	TRANSPORTE DE PESSOAS - Locação De Veículos Leves Sem Motorista	PLANTA CSN	
CAMINHONETE	S10	TRANSPORTE DE PESSOAS - Locação De Veículos Leves Sem Motorista	PLANTA CSN	
CAMINHONETE	HILLUX	TRANSPORTE DE PESSOAS - Serviços De Manutenção Civil, Predial, Hidráulica, Elétrica, Em Estruturas Metálicas E Outros Serviços Diversos, Na Csn Unidade Arcos	PLANTA CSN	
COMBOIO	Caminhão 6x4	ABASTECIMENTO DOS EQUIPAMENTOS - CSN	PLANTA CSN	Veículo que abastece de combustível os equipamentos
COMPACTADOR	Compactador	PREPARAÇÃO DO SOLO	PLANTA CSN	
EMPILHADEIRA	Empilhadeiras	MOVIMENTAÇÃO E CARREGAMENTO DE CIMENTO - LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRAS DE 7 TON, 3,5 TON E 2,5 TON - CSN ARCOS	PLANTA CIMENTO	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### MÁQUINAS/VÉICULOS/EQUIPAMENTOS UTILIZADOS EM "LINHAS MARGINAIS" À DE PRODUÇÃO (CRÉDITOS GLOSADOS)

MODELO	DESCRIÇÃO	FUNÇÃO	LOCAL DE UTILIZAÇÃO	OBSERVAÇÕES
EMPILHADEIRA	Empilhadeiras	MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAIS	PLANTA CLÍNQUER	
EMPILHADEIRA PNEU	Empilhadeiras	APOIO EM TROCAS DE PNEUS - CSN	ÁREA AUTOMOTIVA	
GUINDASTE	XCMG BR 750	IÇAMENTO DE CARGAS	PLANTA CSN	
HILLUX	Caminhonete	TRANSPORTE DE PESSOAS - Locação De Veículos Leves Sem Motorista	PLANTA CSN	
MÁQUINA	Máquina	VIBRAÇÃO DE CONCRETOS	PLANTA CSN	
MINI CARREGADEIRA	226B	LIMPEZA INDUSTRIAL - CSN	PLANTA CSN	
MOTONIVELADORA	Motoniveladora	NIVELAMENTO DE VIAS - CSN	PLANTA CSN	
MUNCK	Caminhão 6x4	IÇAMENTO DE CARGAS - CSN	PLANTA CSN	
PIPA	Caminhão 6x4	UMECTAÇÃO DE VIAS - CSN	PLANTA CSN	
PLATAFORMA	Plataforma elevatória	ELEVAÇÃO DE PESSOAS	PLANTA CSN	
PLATAFORMA	Pta	ELEVAÇÃO DE PESSOAS	PLANTA CSN	
PLATAFORMA ELEVATÓRIA	PTA	ELEVAÇÃO DE PESSOAS	PLANTA CSN	
RETROESCAVADEIRA	CAT 416D	LIMPEZA DE CANALETAS - CSN	PLANTA CSN	
RETROESCAVADEIRA	Retroescavadeira	LIMPEZA E ESCAVAÇÃO	PLANTA CSN	
SUCÇÃO	Sucção	SUCÇÃO DE PARTICULADOS - CSN	PLANTA CLÍNQUER	
TORRE ILUMINAÇÃO	Torre Iluminação	ILUMINAÇÃO DE ÁREAS - Serviços De Locação De Torres De Iluminação	PLANTA CSN	
TRATOR VASSOURA	Trator	LIMPEZA DE PISOS - Coleta E Transporte Efluentes E Desobstrução E Limpeza Tubulação	PLANTA CLÍNQUER	
VAN	Ducato	TRANSPORTE DE PESSOAS - CSN	PLANTA CSN	
VAN	Sprinter	TRANSPORTE DE PESSOAS - CSN	PLANTA CSN	
VAN	Van	TRANSPORTE DE PESSOAS - CSN	PLANTA CSN	

As atividades de “Atendimento a Emergências”, “Misturador de Concreto” (Betoneira), “Limpeza Industrial – Lavação de Dicks”, Combate a Incêndios”, “Transporte de Caçambas”, “Transporte de Pessoas e/ou Explosivos”, “Içamentos de Cargas”, “Umectação de Vias”, “Abastecimento de Equipamentos”, “Preparação do Solo”, “Movimentação e Carregamento de Cimento” (**Empilhadeiras**), “Movimentação de Materiais”, “Apoio em Troca de Pneus”, “Vibração de Concretos”, “Nivelamento de Vias”, “Elevação de Pessoas” (plataforma elevatória), “Limpeza de Canaletas”, “Sucção de Particulados”, “Iluminação de Áreas”, “Limpeza de Pisos”, dentre outras, **não se confundem** com o desmonte da rocha, com a extração, com a movimentação interna e muito menos com o beneficiamento do minérios e com a industrialização do cimento, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

minério e muito menos na industrialização do cimento, **não** gerando, pois, direito a créditos do ICMS, nos termos da vedação contida no art. 70, inciso III do RICMS/02 e art. 39, inciso III do RICMS/23.

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

ACÓRDÃO Nº 19.963/13/2ª

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

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

[...]

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



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

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

[...]

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

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

EMBORA DESEMPEHE ATIVIDADE IMPORTANTE, POIS É EVIDENTE QUE O EXCESSO DE POEIRA É PREJUDICIAL AO TRABALHO EM UMA MINERADORA, O QUE SE VERIFICA É QUE TAL VEÍCULO NÃO É UTILIZADO EM NENHUMA DAS ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO DA MINERADORA (EXTRAÇÃO,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MOVIMENTAÇÃO, BENEFICIAMENTO OU ESTOCAGEM DO MINÉRIO), OU SEJA, O CAMINHÃO PIPA É UTILIZADO EM ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

### - **VEÍCULOS DIVERSOS – APOIO ADMINISTRATIVO:**

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

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

### - **MOTONIVELADORAS** - TERRAPLENAGEM DE MINA:



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

### - **TRATORES** – MANUTENÇÃO DAS MINAS:

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

### - **BOBCAT** - LIMPEZA INDUSTRIAL:



CONFORME DESCRIÇÃO NA PLANILHA FORNECIDA PELO CONTRIBUINTE (EX.: FL. 357), TRATA-SE DE EQUIPAMENTO UTILIZADO PARA LIMPEZA INDUSTRIAL, ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

[...]

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

[...]

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

[...]

CORRETA, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS..." (GRIFOU-SE)

Quanto às torres de iluminação, insta destacar que o óleo diesel gera direito a créditos do imposto se for utilizado na geração de energia elétrica, hipótese em que o crédito será proporcional à energia elétrica consumida no processo de industrialização (e no processo de beneficiamento mineral), nos termos do art. 66, § 4º, incisos II e IV do RICMS/02 e art. 31, § 11, inciso II e IV do RICMS/23.

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:

[...]

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

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

[...]

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

[...]

II - que for consumida no processo de industrialização;

[...]

IV - que for consumida como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária.

-----  
RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

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:

[...]

IV - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 11;

[...]

§ 11 - Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

[...]

II - que for consumida no processo de industrialização;

[...]

IV - que for consumida como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária.

Não obstante a importância da iluminação em qualquer ambiente, especialmente em áreas extrativas/industriais, o óleo diesel consumido nos geradores, para suprir necessidades emergenciais do estabelecimento, **não** gera direito a créditos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do ICMS, pelo simples fato de que a energia elétrica gerada não é consumida no beneficiamento mineral, mas apenas na iluminação do complexo extrativo.

Por consequência, não gera direito a crédito a energia elétrica consumida, exclusivamente, para fins de ILUMINAÇÃO do estabelecimento, ainda que a iluminação ocorra em setores/áreas que integrem a linha central de produção.

É este o entendimento deste E. Conselho, conforme acórdão abaixo reproduzido:

ACÓRDÃO Nº 18.966/10/2ª

“A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, DURANTE O PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE SETEMBRO DE 2003 A JULHO DE 2005, APURADO MEDIANTE CONFERÊNCIA DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS, LIVROS FISCAIS, NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS, MEMÓRIAS DE CÁLCULO FORNECIDAS PELO AUTUADO E POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA, TENDO EM VISTA A PRÁTICA DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES:

[...]

4 (ITEM 1.4 DO AI) - APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO SOBRE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CONFORME DISCRIMINADO NO ANEXO 6.

[...]

QUESITO 6 (FLS. 514) – RELATIVAMENTE À ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO, INFORMAR SE FOI GLOSADA AQUELA UTILIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO DO ESTABELECIMENTO OU SE REFERE AO CONSUMO VERIFICADO NAS LINHAS MARGINAIS E/OU ALHEIAS TAIS COMO: **ILUMINAÇÃO GERAL DA PLANTA**; BOMBEAMENTO DE REJEITO E TRATAMENTO DE ÁGUA; ILUMINAÇÃO DO PÁTIO DA ESTOCAGEM DE MINÉRIO PARA O CARREGAMENTO DE VAGÕES.

RESPOSTA: INFORMA QUE, EM 2003, A INSTALAÇÃO DE “BOMBEAMENTO E DECANTAÇÃO DE LAMA” ALIMENTAVA OS CIRCUITOS DE BOMBEAMENTO DE MINÉRIO PARA AS BACIAS DE DECANTAÇÃO E TAMBÉM ALIMENTAVA AS BOMBAS DE REJEITO PARA A BARRAGEM. EM 2004, A ENERGIA ELÉTRICA DAS INSTALAÇÕES “PSM” – PENEIRAMENTO DE MINÉRIO A SECO E “ITMS JGD” – INSTALAÇÃO DE TRATAMENTO DE MINÉRIO A SECO – JANGADA FOI CONSUMIDA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NAS DEMAIS INSTALAÇÕES, TANTO EM 2003 COMO EM 2004, A ENERGIA ELÉTRICA FOI CONSUMIDA EM CARGAS QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

[...]

IRREGULARIDADE 4 (ITEM 1.4 DO AUTO INFRAÇÃO):

TRATA ESSA IRREGULARIDADE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO SOBRE A AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA FORA DO PROCESSO DE

INDUSTRIALIZAÇÃO, CONFORME DISCRIMINADO NO ANEXO 6 (FLS. 68/76).

DENOTA-SE QUE O ESTORNO DO CRÉDITO DA ENERGIA ELÉTRICA TAMBÉM FOI FEITO DE FORMA PROPORCIONAL AOS DIVERSOS SETORES DO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA, CONFORME ESCLARECE AS PLANILHAS DE FLS. 70/75, CUJA PERCENTUAL DE UTILIZAÇÃO DA ENERGIA FOI FORNECIDO POR ELA, CONFORME INFORMADO NAS FLS. 214/232 DOS AUTOS.

NA IMPUGNAÇÃO, A AUTUADA ALEGA QUE O FISCO GLOSOU O CRÉDITO DO ICMS RELATIVO À ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA EM SETORES TÍPICOS DA MINERAÇÃO, TAIS COMO USINA PRINCIPAL, INSTALAÇÃO DE TRATAMENTO DE MINÉRIO, CARREGADOR DE VAGÕES, BRITAGEM E PELOTIZAÇÃO.

[...]

NESSE SENTIDO, EQUIVOCA-SE A IMPUGNANTE QUANDO ALEGA QUE O FISCO PROMOVEU O ESTORNO EM ÁREAS PRODUTIVAS DO ESTABELECIMENTO, EXCETO QUANTO ÀS ÁREAS ASSINALADAS PELO PERITO EM SEU RELATÓRIO – BOMBEAMENTO DE DECANTAÇÃO DE LAMA, PSM E ITMS JGD.

LOGO, DEVE SER ENTENDIDO COMO CORRETO A EXIGÊNCIA FISCAL, DEVENDO SER ACATADA A EXCLUSÃO DO ESTORNO DO ICMS DA ENERGIA ELÉTRICA PARA AS ÁREAS APONTADAS NO RELATÓRIO DO PERITO.” (GRIFOU-SE)

Por consequência, o óleo diesel consumido na geração de energia utilizada nas torres de iluminação também não gera direito a créditos do imposto, devendo-se destacar que sequer há comprovação nos autos de que tenha havido geração de energia elétrica a partir do consumo de óleo diesel.

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco em relação a todas as atividades citadas no presente tópico.

**c) Créditos Integralmente Glosados - Óleo diesel consumido em veículos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS**

O consumo do óleo diesel, neste caso, ocorre em veículos de propriedade de terceiros, utilizados na prestação de serviços contratados pelo Sujeito Passivo, não sujeitos à incidência do ICMS, conforme quadros ilustrativos abaixo:

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

**ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS GLOSADOS**

**CONSUMIDO EM EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS (PRESTADORES DE SERVIÇOS)**

<b>MODELO</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>FUNÇÃO</b>	<b>LOCAL DE UTILIZAÇÃO</b>	<b>PROPRIEDADE</b>	<b>MÃO-DE-OBRA</b>
BRITADOR MÓVEL	Britador	DESAGREGAÇÃO DE ESCÓRIA - CSN	CAL ARCOS	AMBIPAR SUPREMA	AMBIPAR SUPREMA
CAMINHÃO	Basculante	TRANSPORTE DE MATERIAIS PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLENA	PLENA
CAMINHÃO	Caminhão	TRANSPORTE DE PESSOAS E APOIO NA MANUTENÇÃO	PLANTA CSN	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHÃO	Caminhão	TRANSPORTE DE ULTRAFINOS	PLANTA MINA	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHÃO	Caminhão	TRANSPORTE DE SUPREÇÃO VEGETAL - Movimentação Interna	PLANTA CSN	CBSI	CBSI
CAMINHÃO	Caminhão	TRANSPORTE DE MATERIAIS - Serviço De Manutenção Refratária Gp E Rotina	PLANTA CLÍNQUER	LEMI	LEMI
CAMINHÃO	Caminhão 4x2	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA CSN	PRESMONTEC	PRESMONTEC
CAMINHÃO	Caminhão 6x4	TRANSPORTE DE FUNDENTES - Movimentação Interna	PLANTA CSN	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHÃO	Caminhão 6x4	TRANSPORTE DE ULTRAFINOS	PLANTA MINA	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHÃO	Caminhão 6x4	TRANSPORTE DE FUNDENTES - Movimentação Interna	PLANTA CLÍNQUER	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHÃO	Caminhão 6x4	PRANSPORTE DE FUNDENTES	PLANTA CLÍNQUER	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHÃO	Caminhão 6x4	TRANSPORTE DE FUNDENTES	PLANTA CLÍNQUER	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHÃO	Caminhão 8x4	TRANSPORTE DE FUNDENTES - Movimentação Interna	PLANTA CLÍNQUER	GILTRANS	GILTRANS
CAMINHÃO	Caminhão 8x4	TRANSPORTE DE CLÍNQUER	PLANTA CLÍNQUER	GILTRANS	GILTRANS
CAMINHÃO	Caminhão 8x4	TRANSPORTE DE FUNDENTES - Movimentação Interna	PLANTA CLÍNQUER	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHÃO	Caminhão 8x4	TRANSPORTE DE ULTRAFINOS	PLANTA MINA	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHÃO	Caminhão 8x4	TRANSPORTE DE FUNDENTES	PLANTA CLÍNQUER	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHÃO	Munck	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA CSN	PRESMONTEC	PRESMONTEC
CAMINHÃO	Munck	IÇAMENTO DE CARGAS - Movimentação interna com Caminhão Munck 12T para CSN Arcos (MG)	PLANTA CSN	GMAX	GMAX

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS GLOSADOS

#### CONSUMIDO EM EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS (PRESTADORES DE SERVIÇOS)

MODELO	DESCRIÇÃO	FUNÇÃO	LOCAL DE UTILIZAÇÃO	PROPRIEDADE	MÃO-DE-OBRA
CAMINHÃO	Munck	IÇAMENTO DE MATERIAIS PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA
CAMINHÃO	MUNCK	IÇAMENTO E TRANSPORTE DE MATERIAIS	PLANTA CLÍNQUER	LEMI	LEMI
CAMINHÃO	Pipa	UMECTAÇÃO DE VIAS E ATENDIMENTO A DEMANDA ( CRIULO)	PLANTA CLÍNQUER	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHÃO	Pipa	UMECTAÇÃO DE VIAS E ATENDIMENTO A DEMANDA ( CRIULO)	PLANTA CSN	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHÃO		TRANSPORTE DE PESSOAS - Serviços De Manutenção Civil, Predial, Hidráulica, Elétrica, Em Estruturas Metálicas E Outros Serviços Diversos, Na Csn Unidade Arcos	PLANTA CSN	GOMIDE	GOMIDE
CAMINHÃO A VACUO	Caminhão a Vácuo	SUCÇÃO DE PARTICULADOS - CSN	PLANTA CLÍNQUER	ACTION SOLUÇÕES	ACTION SOLUÇÕES
CAMINHÃO BETONEIRA	Caminhão Betoneira	TRANSPORTE DE CONCRETO PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA
CAMINHÃO C/CABINE	Caminhão c/cabine	TRANSPORTE DE PESSOAS - APOIO	PLANTA CSN	CBSI	CBSI
CAMINHÃO C/CABINE	Caminhão Carroceria	TRANSPORTE DE PESSOAS - MANUTENÇÃO	PLANTA CSN	CBSI	CBSI
CAMINHÃO C/CABINE	Caminhão Carroceria	TRANSPORTE DE PESSOAS E APOIO NA MANUTENÇÃO	PLANTA CSN	TRAXTERRA	TRAXTERRA
CAMINHONETES DIVERSAS	Caminhonete	TRANSPORTE DE PESSOAS - Serviço De Limpeza Industrial, Social E Serviços Logísticos	PLANTA CSN	CBSI	CBSI
CAMINHONETES DIVERSAS		TRANSPORTE DE PESSOAS - Serviços De Manutenção Civil, Predial, Hidráulica, Elétrica, Em Estruturas Metálicas E Outros Serviços Diversos, Na Csn Unidade Arcos	PLANTA CSN	GMAX	GMAX
CAMINHONETES DIVERSAS		TRANSPORTE DE PESSOAS - Serviços De Manutenção Civil, Predial, Hidráulica, Elétrica, Em Estruturas Metálicas E Outros Serviços Diversos, Na Csn Unidade Arcos	PLANTA CSN	GOMIDE	GOMIDE
COMPRESSOR	Compressor	GERAR E ARMAZENAR AR PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA
COMPRESSOR	Compressor	GERAR E ARMAZENAR AR PARA ARUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA
EMPILHADEIRA	Empilhadeira	APOIO EM MOVIMENTAÇÕES (TROCA DE FROTA ARCOS )	PLANTA MINA (OFICINA AUTOMOTIVA)	SANY	SANY
ESCAVADEIRA	Escavadeira	ESCAVAÇÃO	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA
ESCAVADEIRA	Escavadeira	ESCAVAÇÃO	PLANTA MINA	CBSI	CBSI
ESCAVADEIRA	Escavadeira	ESCAVAÇÃO	PLANTA MINA	GILTRANS	GILTRANS
ESCAVADEIRA	Escavadeira	ESCAVAÇÃO	PLANTA MINA	TRAXTERRA	TRAXTERRA
ESCAVADEIRA	Escavadeira	ESCAVAÇÃO PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS GLOSADOS

#### CONSUMIDO EM EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS (PRESTADORES DE SERVIÇOS)

MODELO	DESCRIÇÃO	FUNÇÃO	LOCAL DE UTILIZAÇÃO	PROPRIEDADE	MÃO-DE-OBRA
GARRA	Garra	MOVIMENTAÇÃO DE INSERVÍVEIS - Movimentação interna 01 escavadeira hidráulica com garra CSN Arcos (MG)	PLANTA MINA	CHB	CHB
GERADOR	Gerador	SUPRIMENTO DE ENERGIA	PLANTA MINA	HIDROPOÇOS	HIDROPOÇOS
GUINDASTE	Caminhão 4x2	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA CSN	PRESMONTEC	PRESMONTEC
GUINDASTE	Guindaste	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA CSN	PRESMONTEC	PRESMONTEC
GUINDASTE	Guindaste	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA CLÍNQUER	LOCAR	LOCAR
GUINDASTE	Guindaste	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA CSN	MONTAZA	MONTAZA
GUINDASTE	Guindaste	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA CLÍNQUER	SEMIC	SEMIC
GUINDASTE	Estacionário	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA CLÍNQUER	REAL GUINDASTES	REAL GUINDASTES
MINI CARREGADEIRA	Bob cat	MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAIS - Serviço De Manutenção Refratária Gp E Rotina	PLANTA CLÍNQUER	LEMI	LEMI
MOTONIVELADORA	Motoniveladora	PAVIMENTAÇÃO DE VIAS	PLANTA CSN	AIZ	AIZ
MUNCK	Caminhão	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA CSN	PRESMONTEC	PRESMONTEC
MUNCK	Caminhão 4x2	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA CSN	PRESMONTEC	PRESMONTEC
MUNCK	Caminhão 4x2	IÇAMENTO DE CARGAS - Movimentação interna com Caminhão Munck 12T para CSN Arcos (MG)	PLANTA CSN	GMAX	GMAX
MUNCK	Munck	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA CSN	PRESMONTEC	PRESMONTEC
MUNCK	Munck	IÇAMENTO DE MATERIAIS PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA
MUNCK	Munck	IÇAMENTO DE MATERIAIS PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS GLOSADOS

#### CONSUMIDO EM EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS (PRESTADORES DE SERVIÇOS)

MODELO	DESCRIÇÃO	FUNÇÃO	LOCAL DE UTILIZAÇÃO	PROPRIEDADE	MÃO-DE-OBRA
PÁ MECÂNICA	950	CARREGAMENTO DE ULTRAFINOS	PLANTA MINA	TRAXTERRA	TRAXTERRA
PÁ MECÂNICA	Pá mecânica	CARREGAMENTO DE ULTRAFINOS	PLANTA MINA	TRAXTERRA	TRAXTERRA
PÁ MECÂNICA	Pá mecânica	CARREGAMENTO DE FUNDENTES	PLANTA CLÍNQUER	TRAXTERRA	TRAXTERRA
PÁ MECÂNICA	Pá mecânica 950	CARREGAMENTO DE ULTRAFINOS	PLANTA MINA	TRAXTERRA	TRAXTERRA
PÁ MECÂNICA	Pá mecânica 950	CARREGAMENTO DE FUNDENTES	PLANTA CLÍNQUER	TRAXTERRA	TRAXTERRA
PERFURATRIZ	Perfuratriz	PERFURAÇÃO DO SOLO PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA
PTA	Pta	ELEVAÇÃO DE PESSOAS	PLANTA CSN	GOMIDE	GOMIDE
RETROESCAVADEIRA	Retro	LIMPEZAS E ESCAVAÇÃO - Serviços de recuperação civil da área 225 e 216 - ARCOS	PLANTA CSN	GMAX	GMAX
RETROESCAVADEIRA	Retro	LIMPEZA E ESCAVAÇÃO PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA
RETROESCAVADEIRA	Retro	ESCAVAÇÃO E ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA MINA	RPM	PLLENA
RETROESCAVADEIRA	Retro CAT	LIMPEZA E ESCAVAÇÃO PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA
RETROESCAVADEIRA	Retro JCB	LIMPEZA E ESCAVAÇÃO PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA
RETROESCAVADEIRA	Retroescavadeira	ESCAVAÇÃO PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA
ROLO	Rolo	COMPACTAÇÃO DE VIAS - Locação e Operação de equipamentos para Pavimentação Arcos	PLANTA CIMENTO	LOCMAIS	LOCMAIS
ROLO COMPACTADOR	Rolo Compactador	COMPACTAÇÃO DO SOLO PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA
ROLO COMPRESSOR	Rolo	COMPACTAÇÃO DE VIAS - Locação e Operação de equipamentos para Pavimentação Arcos	PLANTA CSN	GMAX	GMAX
ROMPEDOR	Escavadeira	FRAGMENTAÇÃO DE MATERIAIS	PLANTA MINA	AIZ	AIZ
ROMPEDOR	Rompedor	ESCAVAÇÃO	PLANTA CSN	ARMAC	ARMAC
ROMPEDOR	Rompedor	FRAGMENTAÇÃO DE MATERIAIS - Manutenção Refratária Da Linha 2 - Gp	PLANTA CLÍNQUER	LEMI	LEMI
SONDA	Sonda	SONDAGEM DE SOLO	PLANTA MINA	GEOSOL	GEOSOL
TRATOR VASSOURA	Trator	LIMPEZA DE PISOS - Coleta E Transporte Efluentes E Desobstrução E Limpeza Tubulação	PLANTA CLÍNQUER/PLANTA CIMENTO	ROTOMIX	ROTOMIX

Assim, independentemente de a responsabilidade pelo fornecimento do combustível ser do Sujeito Passivo, este não tem o direito ao crédito do ICMS, pois não é ele quem consome o combustível, e sim a empresa contratada, que não exerce atividades tributadas pelo ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que nos quadros acima há algumas atividades já analisadas no tópico anterior, tais como “Içamento de Cargas”, “Umectação de Vias”, “Transporte de Pessoas”, “Pavimentação de Vias”, “Elevação de Pessoas”, “Transporte de Ultrafinos”, dentre outras, nas quais o consumo de óleo diesel não gera direito a créditos do ICMS, por ser caracterizado como material de uso e consumo.

Conforme já afirmado, o crédito de óleo diesel somente é passível de apropriação se for consumido em máquinas, veículos e equipamentos próprios (ou formal e simplesmente locados), que sejam empregados nas fases de lavra, movimentação do material, beneficiamento mineral e industrialização do cimento.

No caso em análise, o consumo do óleo diesel em veículos de terceiros deu-se em razão de prestação de serviços não tributados pelo ICMS.

Em tal situação, 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, ou seja, o óleo diesel não é consumido em atividade realizada pela Autuada, mas sim por terceiro (empresa contratada) na execução de atividade de prestação de serviço.

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

Nesses termos, a Impugnante 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 (mina) e/ou diretamente no processo produtivo do cimento.

Esse é o entendimento exposto pela SEF/MG na solução dada às Consultas de Contribuinte nºs 025/2013, 109/2015 e 109/2020.

### Consulta de Contribuinte nº 025/2013

PTA nº: 16.000447430-21

Consulente: Intercement Brasil S/A

Ementa:

“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 e industrialização, nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/02, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/1986. **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/industrial do contribuinte.”

Exposição:

A Consulente, com apuração do ICMS pelo regime de débito e crédito, informa exercer as atividades de extração mineral e de produção de cimento e possuir unidades nos municípios de Ijaci e Pedro Leopoldo, ambos situados em território mineiro.

Afirma que, para a execução de suas atividades, contrata terceiros para efetuar o transporte de insumos de uma área para outra, dentro do complexo extrativo/industrial, em Ijaci.

Acrescenta que esses prestadores a auxiliam na extração de calcário e no manuseio dos demais insumos empregados no processo produtivo e dos resíduos decorrentes de tal processo.

Relata o seu processo produtivo, desde a extração do calcário até o ensacamento do cimento.

Salienta que a perfuração, a colocação de explosivos, o desmonte e o transporte são etapas essenciais do processo, realizadas por empresas parceiras que se utilizam de caminhões basculantes, perfuratrizes, escavadeiras, pás carregadeiras, rompedores, caminhonetes, caminhões pipa, caminhões comboio de lubrificação, caminhões de suporte e ônibus para transporte de pessoal.

Aduz que pretende adquirir óleo diesel diretamente da distribuidora e repassá-lo, sem ônus, para os terceiros contratados, que o utilizarão no abastecimento de suas máquinas e caminhões empregados exclusivamente nos serviços prestados à Consulente, dentro do complexo extrativo/industrial.

Ressalta que os terceiros contratados também se utilizam de caminhões basculantes e pás carregadeiras no processo de produção de cimento, na movimentação interna de coque no pátio de armazenagem e na efetivação do co-processamento realizado pela Consulente em seus fornos.

Informa consumir atualmente 94,5% (noventa e quatro vírgula cinco por cento) do óleo diesel na mineração, 4% (quatro por cento) na movimentação de coque e 1,5% (um vírgula cinco por cento) no transporte relacionado ao co-processamento.

Comenta acerca da não cumulatividade do ICMS prevista no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição

Federal de 1988 e nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/1996, os quais são por ela transcritos.

Frisa que a Lei em referência não apresenta qualquer restrição quanto ao aproveitamento de crédito do imposto incidente na aquisição de mercadorias utilizadas na atividade produtiva, com exceção das operações isentas ou não tributadas.

Reproduz a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS/02, que caracteriza os produtos intermediários adquiridos para emprego no processo de produção como aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final.

Explica que o produto intermediário de que trata a Instrução Normativa SLT nº 01/1986 é aquele empregado diretamente no processo de produção, integrando-se ao novo produto ou consumido de imediato ou integralmente no curso da industrialização.

Afirma que nas etapas que antecedem a transformação da matéria-prima em produto final há ampla utilização de máquinas e caminhões na extração mineral e no transporte de insumos, ocorrendo, portanto, o consumo de combustíveis.

Transcreve o art. 2º da Instrução Normativa SLT nº 01/2001 e alega que não se pode afastar do contribuinte o direito ao aproveitamento do crédito do imposto relativo ao combustível utilizado no processo de mineração.

Entende que pode aproveitar o crédito do imposto relativo ao combustível utilizado nas máquinas e caminhões, posto que tal mercadoria é caracterizada como produto intermediário consumido em atividades essenciais ao processo de produção, independentemente de quem seja o proprietário das máquinas e veículos.

Argumenta que a sistemática da industrialização por encomenda é passível de ser aplicada aos insumos consumidos em veículos de terceiros, uma vez que o combustível deve ser considerado como produto intermediário necessário ao transporte da matéria-prima entre os locais da linha de produção.

Conclui, assim, que o fato de a extração mineral e o transporte do calcário serem efetuados por terceiros não afeta o direito ao aproveitamento de crédito do imposto, uma vez que o custo de aquisição do

combustível utilizado no funcionamento das máquinas e caminhões será por ela assumido.

Com dúvida sobre a aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta.

Consulta:

**Está correto o entendimento de que a Consulente poderá aproveitar o crédito do ICMS relativo ao combustível consumido pelas máquinas e caminhões de terceiros** utilizados na extração mineral e no transporte de insumos dentro de seu complexo extrativo/industrial?

Resposta:

Conforme relato apresentado, para a obtenção de seu produto final (cimento), a Consulente exerce em seu estabelecimento atividades de extração e industrialização, com emprego do óleo diesel na consecução de ambas.

A partir das definições contidas na Instrução Normativa SLT nº 01/86, esta Superintendência firmou entendimento quanto à caracterização do óleo diesel como produto intermediário nos processos de industrialização e de extração mineral.

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 em caráter de essencialidade no processo produtivo 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.

Assim, em relação ao óleo diesel empregado na execução de atividades industriais, a movimentação de coque no pátio da Consulente e de resíduos para seus fornos, seria necessário que o seu consumo ocorresse na produção de força motriz empregada diretamente no processo de industrialização. Todavia tal consumo não ocorre na linha principal de produção industrial,

mas sim em linhas marginais de movimentação de insumos, o que resulta na vedação ao aproveitamento do crédito de ICMS - vide Consultas de Contribuinte nº 038/2010 e 107/2010.

Por sua vez, a configuração do óleo diesel empregado na mineração como produto intermediário deverá observar a IN nº 01/86 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 estas 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 Consultas de Contribuinte nº 088/2007 e 191/2009.

Diante do exposto, a Consulente poderia se aproveitar dos créditos decorrentes da aquisição do óleo diesel empregado em veículos utilizados nas atividades de extração e de movimentação do minério até sua estocagem (mineração), sendo vedado o crédito relacionado ao óleo diesel utilizado na atividade de movimentação de coque no pátio e de **resíduos para os fornos (fase industrial de seu processo)**. Porém, a Consulente informa que a execução destas atividades foi terceirizada mediante a contratação de empresa responsável pela prestação de serviço de transporte de insumos de uma área para outra dentro de seu estabelecimento, o que descaracteriza a condição de produto intermediário, afastando o direito ao creditamento do ICMS decorrente da aquisição do óleo diesel consumido.

**A contratação pactuada pela Consulente não constitui mera locação de equipamentos, 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/industrial.

**Como visto, o óleo diesel não é consumido em atividade realizada pela Consulente, mas sim por terceiro (empresa contratada) na execução de atividade fora do campo de incidência do ICMS**, prestação de serviço de transporte intramunicipal, sujeita à competência tributária dos municípios.

Destarte, no caso em tela, 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/industrial.” (Grifou-se)

-----  
Consulta de Contribuinte nº 109/2015

PTA nº: 45.000008326-85

Consulente: AMG Mineração S/A.

Ementa:

“CONSULTA INEPTA – Consulta declarada parcialmente inepta, com fundamento no art. 43, inciso I e parágrafo único, do RPTA, por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária.

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.

Exposição:

A Consulente, com apuração do ICMS pelo regime de débito e crédito, informa exercer as atividades de extração de minérios metálicos, de pesquisa, lavra e exploração de jazidas minerais, em seu próprio nome ou em nome de terceiros, indústria, comércio, importação e exportação de minérios, produtos químicos e metalúrgicos e o agenciamento de importação e exportação, além da prestação de serviços administrativos, bem como a participação em outras sociedades como sócia, acionista ou quotista.

Aduz que adquire óleo diesel para serem empregados em veículos e equipamentos próprios ou de terceiros prestadores de serviços, os quais são utilizados no

processo de extração mineral, desde a fase de desmonte até a estocagem dos minérios.

Diz que, apesar de a legislação mineira e as jurisprudências do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) corroborarem seu entendimento de que não há vedação ao crédito do ICMS referente à aquisição de óleo diesel para emprego em veículos ou equipamentos de terceiros utilizados na extração mineral, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) exarou, por meio da Consulta de Contribuinte nº 025/2013, orientação vedando este crédito.

Transcreve o art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988; os arts. 19, 20 e 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996; o art. 29, § 5º, item 4, alínea “d”, da Lei nº 6.763/75; art. 66, inciso V, alínea “b”, do RICMS/02; art. 4º da Instrução Normativa (IN) SUTRI nº 04/2013; e trechos da Instrução Normativa SLT nº 01/1986, com a finalidade de indicar a previsão do direito ao creditamento do ICMS na aquisição de produtos intermediários para a atividade de extração mineral, de acordo com a regra da não cumulatividade.

Cita, ainda, os arts. 1º e 2º da Instrução Normativa SLT nº 01/2001, cujo teor afirma ter sido revogado pela Instrução Normativa SUTRI nº 02/2013, revogada sucessivamente pela Instrução Normativa SUTRI nº 03/2013 e pela Instrução Normativa SUTRI nº 04/2013, para estabelecer entendimento de que o óleo diesel consumido no processo desenvolvido pelas empresas mineradoras na lavra, movimentação do material e beneficiamento é considerado um produto intermediário passível de crédito do ICMS.

Destaca trecho da Consulta de Contribuinte nº 111/2013 para concluir que o processo produtivo de extração mineral é aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha até a estocagem do minério.

Relata que, na Consulta de Contribuinte nº 025/2013, a contrário sensu da legislação citada, exarou-se solução a fim de vetar o aproveitamento do crédito do imposto pago na aquisição de produto intermediário para utilização por terceiro na prestação de serviço voltado ao cumprimento de etapa do processo produtivo de empresa mineradora.

Afirma que a SEF/MG, por meio da Consulta de Contribuinte nº 01/2003, já se posicionou favoravelmente ao creditamento do imposto decorrente

do uso do óleo diesel em veículos locados pelas empresas mineradoras para emprego em seus processos produtivos. Neste mesmo sentido, cita o Acórdão nº 21.052/13/3ª do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG).

Reproduz trechos de decisões do TJMG e do STJ no intento de indicar que o reconhecimento do direito ao crédito do ICMS está atrelado à comprovação de o produto ser considerado intermediário e ao cumprimento dos requisitos da legislação.

Conclui que todo o conjunto normativo do estado de Minas Gerais autoriza o creditamento do ICMS incidente na aquisição de óleo diesel consumido por veículo ou maquinário próprios ou de terceiros, desde que empregados no processo de extração mineral, compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Com dúvida sobre a aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta.

Consulta:

1 – É correto entender, para fins de creditamento do ICMS, que o processo de extração mineral é aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção do estéril até o de beneficiamento ou estocagem?

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:

1 – Em conformidade com o disposto no art. 43, inciso I e seu parágrafo único, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, declara-se parcialmente inepta a presente consulta quanto ao questionamento contido no presente item, por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária.

Saliente-se que a matéria abordada neste item encontra disciplina no art. 3º, caput, da Instrução Normativa SUTRI nº 01/2014, que 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.

O dispositivo supracitado determina que:

Art. 3º Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 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.

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 n° 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, poderão ser de propriedade da Consulente ou serem formalmente locados de terceiros.

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

Assim, somente o contribuinte que exerce o processo produtivo de extração mineral definido no art. 3° da IN SUTRI n° 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 n° 01/1986. Neste sentido, a Consulta de Contribuinte n° 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.

Desta forma, no caso em tela, 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.” (Grifou-se)

-----  
Consulta de Contribuinte nº 109/2020

PTA nº: 45.000020800-61

Consulente: Pedreira Um Valemix Micon - Mineração Congonhas Ltda.

Ementa:

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

Exposição:

A Consulente apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como atividade principal informada no

cadastro estadual a extração de minério de ferro (CNAE 0710-3/01).

Informa que o beneficiamento do minério de ferro divide-se em duas etapas: mineração e o beneficiamento e/ou britagem da matéria-prima. A mineração tem por objetivo a extração de substâncias minerais a partir de depósito ou massas minerais, enquanto o beneficiamento e ou britagem tem por objetivo a quebra da matéria-prima em seu estado bruto, com impurezas, em partes de tamanho reduzido, que dará origem a diversos tipos de produtos e subprodutos.

Diz que, para o processo de extração e beneficiamento da matéria-prima, se faz necessária a utilização de máquinas, veículos e equipamentos de escavação e transporte dos materiais extraídos da mina até a britagem, onde serão beneficiados e posteriormente vendidos.

Ressalta que parte do maquinário, veículos e equipamentos compõem a frota própria, integrando o ativo imobilizado da empresa, e parte é afetada por meio de contrato com terceiros. Durante o processo de produção, ambos consomem combustíveis como óleo diesel, gasolina e álcool, que são essenciais para a execução da atividade cerne da empresa.

Alega que, conforme o RICMS/20002, o direito a crédito aplica-se na aquisição de mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização. Assim, geram direito ao crédito a matéria-prima, o produto intermediário ou o material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

I - incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

II - 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.

Diz que, segundo a Instrução Normativa SLT nº 01/1986, que trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS, considera-se como produto intermediário aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto.

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

Argumenta que se trata de conceitualização extensiva de produto intermediário, o qual a referida instrução normativa procura evidenciar quanto a sua utilização, de forma imediata e integralmente dentro da linha de produção.

Cita os itens I à IV da referida instrução.

Menciona que existem alguns pontos que não restaram devidamente esclarecidos pelos atos normativos, gerando dúvidas quanto à utilização e limitações do direito creditório atual e preterito.

Com dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

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:

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

II - Por consumo integral entende-se o esgotamento 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.

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

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

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

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

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

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

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

Todavia, os demais combustíveis citados pela Consulente, como gasolina e álcool, não se enquadram neste conceito, uma vez que normalmente são empregados nas atividades de manutenção ou em linha marginal.

**3 - Infere-se que o questionamento se refira à utilização de frota de terceiros mediante a**

**contratação de empresa responsável pela prestação do serviço.**

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

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

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

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

Em relação aos demais combustíveis, reiteramos que eles não são passíveis de aproveitamento do crédito do imposto.

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.” (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, no caso ora em análise, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco está em perfeita sintonia com a legislação vigente.

Reitere-se que o Fisco manteve integralmente os créditos do óleo diesel consumido em máquinas/veículos/equipamentos de propriedade da Impugnante (ou formalmente locados) e por ela operados, utilizados diretamente no processo produtivo mineral ou no processo de industrialização do cimento.

Com relação aos equipamentos específicos mencionados pela Impugnante, seguem abaixo os esclarecimentos necessários, ainda que já abordados, direta ou indiretamente, nos tópicos anteriores:

### • Escavadeiras:

Como já informado, o Fisco manteve integralmente os créditos de óleo diesel consumido nas Escavadeiras de propriedade da Impugnante e por ela operados, utilizados diretamente na atividade de extração mineral (mina).

Em relação a esses equipamentos, a glosa dos créditos restringiu-se àqueles de propriedade de terceiros e operados por estes, caracterizando prestação de serviços não tributados pelo ICMS, conforme exemplos abaixo, extraídos do Anexo 13 do AI:

Marca da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Função DETALHADA desenvolvida pela máquina, pelo equipamento ou veículo	Local de utilização da máquina, do equipamento ou veículo (setor do estabelecimento).	Proprietário da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Fornecedor da mão de obra (terceiro) que opera a máquina, o equipamento ou veículo	Crédito admitido pelo Fisco: Sim ou Não	Máquina/equipamento/veículo utilizado na linha marginal de produção	Máquina/equipamento/veículo operado por e de propriedade de terceiros
CATERPILLAR	ESCAVAÇÃO	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA	Não	X	X
KOMATSU	ESCAVAÇÃO	PLANTA MINA	CBSI	CBSI	Não		X
VOLVO	ESCAVAÇÃO	PLANTA MINA	GILTRANS	GILTRANS	Não		X
KOMATSU	ESCAVAÇÃO	PLANTA MINA	TRAXTERRA	TRAXTERRA	Não		X
KOMATSU	ESCAVAÇÃO	PLANTA MINA	CSN	CSN	Sim		
VOLVO	ESCAVAÇÃO PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA	Não	X	X
LIEBHERR	ESCAVAÇÃO	PLANTA MINA	TRAXTERRA	TRAXTERRA	Não		X
SANY	ESCAVAÇÃO - CSN	PLANTA MINA	CSN	CSN	Sim		

### • Retroescavadeiras:

De acordo com as informações prestadas pela própria Impugnante, a glosa dos créditos se restringiu ao óleo diesel consumido em retroescavadeiras de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS, e/ou em atividades desenvolvidas por esses equipamentos foram do processo produtivo, tais como: “limpeza de canaletas”, “limpeza e escavação – recuperação civil da área 225 e 216 – Arcos”, “limpeza e escavação para arrumação do talude”, dentre outras, conforme quadros abaixo, cujos dados foram extraídos do “Anexo 13” do AI, excluídas as repetições de um mesmo equipamento/veículo com mesma função/objeto e mesmo local de aplicação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Marca da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Função DETALHADA desenvolvida pela máquina, pelo equipamento ou veículo	Local de utilização da máquina, do equipamento ou veículo (setor do estabelecimento).	Proprietário da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Fornecedor da mão de obra (terceiro) que opera a máquina, o equipamento ou veículo	Crédito admitido pelo Fisco: Sim ou Não	Máquina/equipamento/veículo utilizado na linha marginal de produção	Máquina/equipamento/veículo operado por e de propriedade de terceiros
CATERPILLAR	LIMPEZA DE CANALETAS - CSN	PLANTA CSN	CSN	CSN	Não	X	
JCB	LIMPEZAS E ESCAVAÇÃO - Serviços de recuperação civil da área 225 e 216 - ARCOS	PLANTA CSN	GMAX	GMAX	Não	X	X
CATERPILLAR	LIMPEZA E ESCAVAÇÃO PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA	Não	X	X

Marca da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Função DETALHADA desenvolvida pela máquina, pelo equipamento ou veículo	Local de utilização da máquina, do equipamento ou veículo (setor do estabelecimento).	Proprietário da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Fornecedor da mão de obra (terceiro) que opera a máquina, o equipamento ou veículo	Crédito admitido pelo Fisco: Sim ou Não	Máquina/equipamento/veículo utilizado na linha marginal de produção	Máquina/equipamento/veículo operado por e de propriedade de terceiros
CATERPILLAR	LIMPEZA DE CANALETAS - CSN	PLANTA CSN	CSN	CSN	Não	X	
JCB	LIMPEZAS E ESCAVAÇÃO - Serviços de recuperação civil da área 225 e 216 - ARCOS	PLANTA CSN	GMAX	GMAX	Não	X	X
CATERPILLAR	LIMPEZA E ESCAVAÇÃO PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	PLANTA CIMENTO	PLLENA	PLLENA	Não	X	X

### • Trator:

O único modelo de trator constante nas informações prestadas pela Autuada é o TRATOR VASSOURA, que exerce a função de “Limpeza de pisos – Coleta e transporte efluentes e desobstrução e limpeza tubulação”, não sendo utilizado, portanto, no processo produtivo mineral propriamente dito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Marca da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Função DETALHADA desenvolvida pela máquina, pelo equipamento ou veículo	Local de utilização da máquina, do equipamento ou veículo (setor do estabelecimento).	Proprietário da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Fornecedor da mão de obra (terceiro) que opera a máquina, o equipamento ou veículo	Crédito admitido pelo Fisco: Sim ou Não	Máquina/equipamento/veículo utilizado na linha marginal de produção	Máquina/equipamento/veículo operado por e de propriedade de terceiros
JOHN DEERE	LIMPEZA DE PISOS - Coleta E Transporte Efluentes E Desobstrução E Limpeza Tubulação	PLANTA CLÍNQUER	CSN	CSN	Não	X	
MASSEY FERGUSON	LIMPEZA DE PISOS - Coleta E Transporte Efluentes E Desobstrução E Limpeza Tubulação	PLANTA CLÍNQUER/PLANTA CIMENTO	ROTOMIX	ROTOMIX	Não	X	X

Assim, o Fisco glosou o crédito do óleo diesel consumo em tal equipamento, independentemente de ser de propriedade da Impugnante ou de terceiros, por desenvolver atividade de mero apoio operacional.

### • Caminhão Articulado:

Como bem salienta o Fisco, não consta nas informações prestadas pela Autuada a descrição “caminhão articulado”, mas apenas os caminhões abaixo listados (caminhão, caminhão à vácuo, caminhão betoneira, caminhão c/ cabine, caminhão comboio e caminhão carroceria), cujos dados referem-se ao Anexo 13 do AI:

Descrição COMPLETA da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Função DETALHADA desenvolvida pela máquina, pelo equipamento ou veículo	Local de utilização da máquina, do equipamento ou veículo (setor do estabelecimento).	Proprietário da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Fornecedor da mão de obra (terceiro) que opera a máquina, o equipamento ou veículo	Crédito admitido pelo Fisco: Sim ou Não	Máquina/equipamento/veículo utilizado na linha marginal de produção	Máquina/equipamento/veículo operado por e de propriedade de terceiros
775	ABASTECIMENTO DE BRITADOR - CSN	PLANTA MINA	CSN	CSN	Sim		
Caminhão 6x4	TRANSPORTE DE PESSOAS - Locação de um Caminhão Baú ¾	PLANTA MINA	REZENDE LOC	CSN	Não	X	
Caminhão 6x4	TRANSPORTE DE PESSOAS E EXPLOSIVOS - Locação de um Caminhão Baú ¾	PLANTA MINA	REZENDE LOC	CSN	Não	X	
Caminhão Carroceria	TRANSPORTE DE PESSOAS - Serviços De Manutenção Civil, Predial, Hidráulica, Elétrica, Em Estruturas Metálicas E Outros Serviços Diversos, Na Csn Unidade Arcos	PLANTA CSN	CSN	CSN	Não	X	
Pipa	UMECTAÇÃO DE VIAS - CSN	PLANTA CSN	CSN	CSN	Não	X	
Caminhão 6x4	IÇAMENTO DE CARGAS - CSN	PLANTA CSN	CSN	CSN	Não	X	
Comboio	ABASTECIMENTO DOS EQUIPAMENTOS - CSN	PLANTA CSN	CSN	CSN	Não	X	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já informado, os créditos do óleo diesel consumido nos caminhões de propriedade da Impugnante, utilizados no abastecimento do britador, foram integralmente mantidos.

Por outro lado, foram estornados os créditos de óleo diesel consumido em caminhões de propriedade de terceiros.

De igual forma, foram estornados os créditos do óleo diesel consumido nos caminhões que têm como função transporte pessoas e/ou de explosivos, umectação de vias, içamento de cargas e abastecimentos de outros equipamentos, conforme quadro abaixo, por serem atividades de apoio operacional, não sendo consideradas atividades aplicadas diretamente no processo produtivo mineral.

Descrição COMPLETA da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Função DETALHADA desenvolvida pela máquina, pelo equipamento ou veículo	Local de utilização da máquina, do equipamento ou veículo (setor do estabelecimento).	Proprietário da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Fornecedor da mão de obra (terceiro) que opera a máquina, o equipamento ou veículo	Crédito admitido pelo Fisco: Sim ou Não	Máquina/equipamento/veículo utilizado na linha marginal de produção	Máquina/equipamento/veículo operado por e de propriedade de terceiros
775	ABASTECIMENTO DE BRITADOR - CSN	PLANTA MINA	CSN	CSN	Sim		
Caminhão 6x4	TRANSPORTE DE PESSOAS - Locação de um Caminhão Baú ¼	PLANTA MINA	REZENDE LOC	CSN	Não	X	
Caminhão 6x4	TRANSPORTE DE PESSOAS E EXPLOSIVOS - Locação de um Caminhão Baú ¼	PLANTA MINA	REZENDE LOC	CSN	Não	X	
Caminhão Carroceria	TRANSPORTE DE PESSOAS - Serviços De Manutenção Civil, Predial, Hidráulica, Elétrica, Em Estruturas Metálicas E Outros Serviços Diversos, Na Csn Unidade Arcos	PLANTA CSN	CSN	CSN	Não	X	
Pipa	UMECTAÇÃO DE VIAS - CSN	PLANTA CSN	CSN	CSN	Não	X	
Caminhão 6x4	IÇAMENTO DE CARGAS - CSN	PLANTA CSN	CSN	CSN	Não	X	
Comboio	ABASTECIMENTO DOS EQUIPAMENTOS - CSN	PLANTA CSN	CSN	CSN	Não	X	

### • Motoniveladoras:

Os créditos relativos ao óleo diesel consumido nas motoniveladoras foram integralmente estornados, independentemente de serem próprias ou de terceiros, pois estas exercem a função de pavimentação e nivelamento de vias, tratando-se, pois, de atividade de apoio operacional.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Marca da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Função DETALHADA desenvolvida pela máquina, pelo equipamento ou veículo	Local de utilização da máquina, do equipamento ou veículo (setor do estabelecimento).	Proprietário da máquina, do equipamento ou veículo que consome óleo diesel	Fornecedor da mão de obra (terceiro) que opera a máquina, o equipamento ou veículo	Crédito admitido pelo Fisco: Sim ou Não	Máquina/equipamento/veículo utilizado na linha marginal de produção	Máquina/equipamento/veículo operado por e de propriedade de terceiros
CATERPILLAR	PAVIMENTAÇÃO DE VIAS	PLANTA CSN	AIZ	AIZ	Não	X	X
CATERPILLAR	NIVELAMENTO DE VIAS - CSN	PLANTA CSN	CSN	CSN	Não	X	

### • Empilhadeiras:

A glosa dos créditos se refere ao óleo diesel consumo em empilhadeiras que exercem atividades de apoio operacional, ou seja, o combustível em questão não é consumido no processo produtivo mineral e não se consome diretamente, de forma imediata e integral, no processo de fabricação do cimento.

MODELO	DESCRIÇÃO	FUNÇÃO	LOCAL DE UTILIZAÇÃO
EMPILHADEIRA	Empilhadeiras	MOVIMENTAÇÃO E CARREGAMENTO DE CIMENTO - LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRAS DE 7 TON, 3,5 TON E 2,5 TON - CSN ARCOS	PLANTA CIMENTO
EMPILHADEIRA	Empilhadeiras	MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAIS	PLANTA CLÍNQUER
EMPILHADEIRA	Empilhadeiras	APOIO EM MOVIMENTAÇÕES (TROCA DE FROTA ARCOS)	PLANTA MINA (OFICINA AUTOMOTIVA)
EMPILHADEIRA PNEU	Empilhadeiras	APOIO EM TROCAS DE PNEUS - CSN	ÁREA AUTOMOTIVA

### • Rolo Compressor:

MODELO	DESCRIÇÃO	FUNÇÃO	LOCAL DE UTILIZAÇÃO	PROPRIEDADE	MÃO-DE-OBRA
ROLO COMPRESSOR	Rolo	COMPACTAÇÃO DE VIAS - Locação e Operação de equipamentos para Pavimentação Arcos	PLANTA CSN	GMAX	GMAX

Na mesma linha, foram estornados os créditos de óleo diesel consumido no Rolo Compressor, uma vez que, além de ser de propriedade de terceiros, é utilizado em atividade de apoio operacional (compactação de vias).

Quanto aos Acórdãos nºs 23.909/21/1ª, 23.910/21/1ª e 24.016/21/3ª, mencionados pela Impugnante, as decisões foram no seguinte sentido:

#### ACÓRDÃO Nº 23.909/21/1ª

“DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, ... NO MÉRITO, POR MAIORIA DE VOTOS, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO ÀS FLS. 530/533,

EXCLUINDO AINDA, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NOS SEGUINTE EQUIPAMENTOS: 1) CARREGADEIRAS, EXCETO AS UTILIZADAS NA “LIMPEZA DE REPÉ” (TAGS CG075 E CG027); 2) CAMINHÕES, EXCETO AQUELES UTILIZADOS NO TRANSPORTE ENTRE UMA MINA E OUTRA (TRANSPORTE DE MINÉRIO ENTRE AS MINAS LAMEGO E CUIABÁ); 3) LHD; 4) FANDRIL/JUMBO; 5) ESCAVADEIRA; 6) PLATAFORMA DE ELEVAÇÃO E 7) RETROESCAVADEIRA, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG ...” (GRIFOU-SE)

-----  
ACÓRDÃO Nº 23.910/21/1ª

“DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, ... NO MÉRITO, POR MAIORIA DE VOTOS, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO ÀS FLS. 620/650, EXCLUINDO AINDA, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NOS SEGUINTE EQUIPAMENTOS: 1) CARREGADEIRAS, EXCETO AS UTILIZADAS NA “LIMPEZA DE REPÉ” (TAGS CG075 E CG027); 2) CAMINHÕES; 3) LHD; 4) FANDRIL/JUMBO; 5) ESCAVADEIRA E 6) RETROESCAVADEIRA, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG ...” (GRIFOU-SE)

-----  
ACÓRDÃO Nº 24.016/21/3ª

RELATÓRIO:

“VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, NO PERÍODO DE DEZEMBRO DE 2016 A AGOSTO DE 2020, RELATIVOS A ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM LINHAS MARGINAIS À DE PRODUÇÃO (FORA DO PROCESSO PRODUTIVO MINERÁRIO) OU EM VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS, PRESTADORES DE SERVIÇOS NÃO TRIBUTADOS PELO ICMS.

AS EXIGÊNCIAS REFEREM-SE AO ICMS APURADO, ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75.

INCONFORMADA, A AUTUADA APRESENTA, TEMPESTIVAMENTE, POR MEIO DE PROCURADOR REGULARMENTE CONSTITUÍDO, IMPUGNAÇÃO ÀS PÁGS. 419/435, REQUERENDO, AO FINAL, O INTEGRAL PROVIMENTO DE SUA DEFESA.

ACATANDO PARCIALMENTE AS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE, O FISCO RETIFICA O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (PÁGS. 500/510), EXCLUINDO AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO PELOS BRITADORES PRIMÁRIO E SECUNDÁRIO ...” (GRIFOU-SE)

DECISÃO:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, ... NO MÉRITO, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO ÀS PÁGS. 500/510, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG. PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, SUSTENTOU ORALMENTE A DRA. MARIA TERESA LIMA LANA ESTEVES. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DO SIGNATÁRIO, OS CONSELHEIROS ALEXANDRA CODO FERREIRA DE AZEVEDO (REVISORA), FLÁVIA SALES CAMPOS VALE E ALEXANDRE PÉRISSÉ DE ABREU.” (GRIFOU-SE)

No tocante às duas primeiras decisões, cabe destacar que a autuação envolvia Sujeito Passivo que explorava a atividade de extração de minérios de metais preciosos e produção de ouro, em mina subterrânea.

Tal observação mostra-se relevante porque, por se tratar de mina subterrânea, as plataformas de elevação (elevatórias) foram consideradas como bens que participavam do processo de extração mineral, atuando na elevação e colocação de explosivos na mina, sendo distintas das plataformas simples utilizadas exclusivamente na manutenção da mina.

No caso do presente processo, por se tratar de mina “a céu aberto”, as plataformas autuadas não exercem esse tipo de atividade, e sim a de “elevação de pessoas”.

MODELO	DESCRIÇÃO	FUNÇÃO	LOCAL DE UTILIZAÇÃO
PLATAFORMA	Plataforma elevatória	ELEVAÇÃO DE PESSOAS	PLANTA CSN
PLATAFORMA	Pta	ELEVAÇÃO DE PESSOAS	PLANTA CSN
PLATAFORMA ELEVATÓRIA	PTA	ELEVAÇÃO DE PESSOAS	PLANTA CSN
PTA	Pta	ELEVAÇÃO DE PESSOAS	PLANTA CSN

Por consequência, no presente caso, o óleo diesel consumido nas plataformas elevatórias não gera direito a créditos de ICMS, pois estas não exercem nenhuma ação direta no processo produtivo mineral propriamente dito.

Por outro lado, nos acórdãos em questão não constava qualquer acusação de que os bens cujos créditos de óleo diesel foram admitidos (carregadeiras, exceto as utilizadas na “Limpeza de Repé”, caminhões, LHD, Fandril/Jumbo, escavadeira e retroescavadeira) fossem de propriedade de terceiros, como ocorre no caso dos autos.

Nesse sentido, cabe lembrar que, no presente processo, todos os créditos relativos óleo diesel consumido em máquinas, veículos e equipamentos próprios da Autuada e por ela operados, utilizados diretamente no processo produtivo mineral, foram mantidos pelo Fisco.

Ressalte-se que as questões específicas quanto aos créditos vinculados ao óleo diesel consumido nas escavadeiras, retroescavadeiras e caminhões já foram analisadas anteriormente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim como ocorreu com as decisões acima, com relação ao Acórdão nº 24.016/21/3ª, a exclusão das exigências fiscais procedidas pelo Fisco referentes ao óleo diesel consumido nos britadores primário e secundário não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, pois inexistem no presente processo glosa de créditos vinculados a esses britadores.

A glosa promovida pelo Fisco se refere ao britador móvel, por se tratar de bem de propriedade de terceiros e operados por estes, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS.

EQUIPAMENTO	FUNÇÃO	LOCAL DE APLICAÇÃO	OPERADOR	PROPRIEDADE
BRITADOR MÓVEL	DESAGREGAÇÃO DE ESCÓRIA - CSN	CAL ARCOS	AMBIPAR SUPREMA	AMBIPAR SUPREMA

Noutro enfoque, mister se faz destacar que, contrariamente à afirmação da Impugnante, o Fisco em momento algum afirmou que o óleo diesel ou os equipamentos em que ele é consumido são “alheios à atividade do estabelecimento”.

Tanto no relatório do Auto de Infração, quanto no relatório fiscal complementar a ele anexado, a acusação fiscal é de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de “óleo diesel não caracterizado como produto intermediário, pois consumido em máquinas, equipamentos e veículos utilizados na linha marginal de produção e relativos às aquisições de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros e operados por eles, que foram contratados pela Autuada para realização de diversas modalidades de prestação de serviço com fornecimento de mão de obra”.

Quanto aos laudos técnicos acostados aos autos pela Impugnante, seguem abaixo as considerações do Fisco a eles relativas, cujos argumentos são integralmente ratificados por esta Câmara de Julgamento:

### Manifestação Fiscal

“Com relação ao Laudo Técnico acostado aos autos (Doc. nº 03.1 – fls. 513/546), o mesmo faz menção aos ‘*Principais itens constantes do Auto de Infração*’ **citando os seguintes itens:** refratário tijolo, refratário concreto, correias, chapas, martelo, placa, telas, barra, ancoragem, pneus e argamassa cerabond e anexa os laudos técnicos relativos a estes itens. **Observa-se que a matéria do laudo é diversa da matéria do presente Auto de Infração.**”

No tocante ao Laudo Técnico acostado aos autos (Doc. nº 03.2 – fls. 547/837), o mesmo apresenta diversos ‘Laudo Descritivo’ com função/aplicação de inúmeros itens, entre eles partes/peças dos veículos/equipamentos: bomba de rejeito/captação de água, caminhão basculante, escavadeira, britador, carregadeira, motoniveladora, retroescavadeira,

caminhão fora de estrada, trator e perfuratriz. **Destaca-se que não se constata nos autos divergência referente às informações prestadas pela Autuada com relação à função, aplicação e o local de aplicação dos veículos/máquinas/equipamentos que consumiram óleo diesel**, mas apenas na aplicação do direito no momento de conceituar o óleo diesel como material de uso ou consumo ou como produto intermediário ...” (Grifou-se)

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco.

Tal conclusão é corroborada pelo Acórdão nº 23.258/22/2ª, envolvendo a mesma empresa, assim como o consumo de óleo diesel em situações análogas, cujo lançamento foi aprovado pela D. 2ª Câmara de Julgamento, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 23.258/22/2ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.001996308-00

IMPUGNANTE: COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL

IE: 042014526.04-05

COBRIGADO: CSN CIMENTOS S.A.

IE: 003887266.00-25

“... A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A ÓLEO DIESEL CONSUMIDO FORA DO PROCESSO PRODUTIVO MINERÁRIO E/OU CONSUMIDO EM MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS, PRESTADORES DE SERVIÇOS NÃO TRIBUTADOS PELO ICMS.

EM TERMOS LITERAIS E DE FORMA MAIS DETALHADA, A INFRAÇÃO FOI ASSIM NARRADA PELO FISCO NO RELATÓRIO FISCAL ANEXADO AO AUTO DE INFRAÇÃO:

[...]

A IRREGULARIDADE DESCRITA PELO FISCO ENCONTRA-SE DETALHADA NO ANEXO 8 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

AS EXIGÊNCIAS REFEREM-SE AO ICMS APURADO, ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75

[...]

NO ENTANTO, **AO CONTRÁRIO DAS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE**, OS CRÉDITOS POR ELA APROPRIADOS **NÃO** ENCONTRAM RESPALDO NA LEGISLAÇÃO QUE REGE A MATÉRIA.

[...]

**A) ÓLEO DIESEL – CRÉDITOS MANTIDOS**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMO JÁ INFORMADO, O FISCO MANTEVE INTEGRALMENTE OS CRÉDITOS DO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM MÁQUINAS/VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS A SEGUIR INDICADOS, UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO MINERAL OU NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO:

### ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS MANTIDOS

EQUIPAMENTO/ VEÍCULO	FUNÇÃO	LOCAL APLICAÇÃO
BRITADOR MÓVEL	DESAGREGAÇÃO DE ESCÓRIA - CSN	CAL ARCOS
CAMINHÃO	ABASTECIMENTO DE BRITADOR - CSN	MINA
CAMINHÃO	ABASTECIMENTO DE BRITADOR - Locação de 03 caminhões traçados 8x4 basculantes para CSN Arcos (MG)	MINA
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE FUNDENTES - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	MINA
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE ROCHAS - Movimentação Interna 05 Caminhões Basculantes Traçados 8x4	MINA
COMPRESSOR	GERAR E ARMAZENAR AR - CSN	MINA
ESCAVADEIRA	FRAGMENTAÇÃO DE MATERIAL - CSN	MINA
ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO - CSN	MINA
FORNO 1	QUEIMA DE COMPOSTOS QUÍMICOS - CSN	CLÍNQUER
PÁ MECÂNICA	CARREGAMENTO DE ROCHAS - CSN	MINA
Peneira-428	PENEIRAMENTO DE MATERIAL - CSN	MINA
PERFURATRIZ	PERFURAÇÃO DE ROCHAS - CSN	MINA
TRATOR	DESAGREGAÇÃO DE MATERIAL - CSN	MINA

OBSERVE-SE QUE OS CRÉDITOS DO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM TODOS OS CAMINHÕES DE PROPRIEDADE DA IMPUGNANTE, UTILIZADOS NO ABASTECIMENTO DO BRITADOR, NA ATIVIDADE DE EXTRAÇÃO MINERAL (MINA), FORAM INTEGRALMENTE MANTIDOS.

DA MESMA FORMA, OS CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NAS ESCAVADEIRAS DE PROPRIEDADE DA IMPUGNANTE, UTILIZADAS NA ATIVIDADE DE EXTRAÇÃO MINERAL (MINA), TAMBÉM FORAM MANTIDOS.

EM RELAÇÃO A ESSES VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS, A GLOSA DOS CRÉDITOS RESTRINGIU-SE ÀQUELES DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS E OPERADOS POR ESTES, CARACTERIZANDO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO TRIBUTADOS PELO ICMS OU, NO CASO DAS ESCAVADEIRAS, QUANDO UTILIZADAS NA ATIVIDADE DE ESCAVAÇÃO FORA DA ÁREA DA MINERAÇÃO (MINA).

### **B) CRÉDITOS INTEGRALMENTE GLOSADOS - ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS NÃO UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO MINERAL OU NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO**

CONFORME INDICADO NO QUADRO ABAIXO, O FISCO PROMOVEU A GLOSA DOS CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DA IMPUGNANTE (OU FORMAL E SIMPLEMENTE LOCADOS), QUE NÃO TÊM PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO DE EXTRAÇÃO E NA MOVIMENTAÇÃO INTERNA DO MINÉRIO (CALCÁRIO E ARGILA) OU NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO.

# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

## ÓLEO DIESEL - CRÉDITO GLOSADOS

### NÃO CONSUMIDO NO PROCESSO PRODUTIVO MINERAL OU NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO

EQUIPAMENTO/ VEÍCULO	FUNÇÃO	LOCAL DE APLICAÇÃO	OPERADOR	PROPRIEDADE
AMBULÂNCIA	ATENDIMENTO A EMERGÊNCIAS - CSN	PLANTA	CSN	CSN
BETONEIRA	MISTURADOR DE CONCRETO - CSN	PAVIMENTAÇÃO	CSN	CSN
BOMBA INCÊNDIO	COMBATE A INCÊNDIOS - CSN	CLÍNQUER	CSN	CSN
BRUCK	TRANSPORTE DE CAÇAMBAS - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	PLANTA	CSN	LOCMAIS
BRUCK	TRANSPORTE DE CAÇAMBAS - CSN	PLANTA	CSN	CSN
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE CLÍNQUER - Locação e Operação de Equipamentos - Cimentos Arcos/MG	CLÍNQUER	CSN	LOCMAIS
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE CLÍNQUER - Serviço de movimentação interna em ARCOS/MG	CLÍNQUER	CSN	LOCMAIS
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE ULTRAFINOS - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	BAIAS	CSN	LOCMAIS
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE CLÍNQUER - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	CLÍNQUER	CSN	LOCMAIS
CAMINHÃO	CARREGAMENTO DE CLÍNQUER - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	CLÍNQUER	CSN	LOCMAIS
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE CLÍNQUER - Movimentação Interna	MINA	CSN	GILTRANS
CAMINHÃO	UMECTAÇÃO DE VIAS - CSN	PLANTA	CSN	CSN
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE EXPLOSIVOS - Locação De Caminhão Baú	MINA	CSN	LOC LOCAÇÕES
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE PESSOAS - Locação de um Caminhão Baú ¾	MINA	CSN	LOCREZENDE
CAMINHÃO	SUCÇÃO DE PARTICULADOS - CSN	PLANTA	CSN	CSN
CAMINHÃO	COMBATE A INCÊNDIOS - CSN	PLANTA	CSN	CSN
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE PESSOAS - Locação De Veículos Leves Sem Motorista	PLANTA	CSN	LM
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE EXPLOSIVOS - Locação de um Caminhão Baú para Arcos (MG)	MINA	CSN	LOCREZENDE
CAMINHÃO	LIMPEZA DE RESFRIADORES - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	CLÍNQUER	CSN	LOCMAIS
CAMINHÃO	IÇAMENTO DE CARGAS - CSN	PLANTA	CSN	CSN
CAMINHÃO	ABASTECIMENTO DOS EQUIPAMENTOS - CSN	PLANTA	CSN	CSN
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE ULTRAFINOS - Movimentação Interna	PLANTA	CSN	GILTRANS
CAMINHONETE	TRANSPORTE DE PESSOAL E FERRAMENTAS - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	PLANTA	CSN	LOCMAIS
CAMINHONETE	TRANSPORTE DE PESSOAS - Locação De Veículos Leves Sem Motorista	PLANTA	CSN	LM
CAMINHONETE	TRANSPORTE DE PESSOAS - Locação De Veículos Leves Sem Motorista	PLANTA	CSN	LM
COMPRESSOR	GERAR E ARMAZENAR AR - CSN	CLINQUER	CSN	CSN
EMPILHADEIRA	APOIO EM TROCAS DE PNEUS - CSN	OFICINA AUTOMOTIVA	CSN	CSN
EMPILHADEIRA	MOVIMENTAÇÃO DE PEÇAS - CSN	ALMOXARIFADO	CSN	CSN

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**ÓLEO DIESEL - CRÉDITO GLOSADOS**  
**NÃO CONSUMIDO NO PROCESSO PRODUTIVO MINERAL OU NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO - CONTINUAÇÃO**

EQUIPAMENTO/ VEÍCULO	FUNÇÃO	LOCAL DE APLICAÇÃO	OPERADOR	PROPRIEDADE
EMPLHADEIRA	MOVIMENTAÇÃO E CARREGAMENTO DE CIMENTO - LOCAÇÃO DE EEMPLHADEIRAS DE 7 TON, 3,5 TON E 2,5 TON CSN ARCOS	LOGÍSTICA	CSN	TRADIMAQ
EMPLHADEIRA	MOVIMENTAÇÃO E CARREGAMENTO DE CIMENTO - Transporte interno, locação e operação de 02 (duas) empilhadeiras 3,5 Ton - Arcos MG	ENSACADEIRA	CSN	TRADIMAQ
ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	PLANTA	CSN	LOCMAIS
GERADOR	SUPRIMENTO DE ENERGIA - CSN	PLANTA	CSN	CSN
GERADOR	SUPRIMENTO DE ENERGIA - CSN	ÁREA 41	CSN	CSN
GERADOR	SUPRIMENTO DE ENERGIA - CSN	ÁREA 17	CSN	CSN
GERADOR	SUPRIMENTO DE ENERGIA - CSN	SALA 65	CSN	CSN
Grupo gerador Maxi Trust	SUPRIMENTO DE ENERGIA - CSN	PLANTA	CSN	CSN
GUINDASTE	IÇAMENTO DE CARGAS - CSN	PLANTA	CSN	CSN
MAKITA	CORTE DE MATERIAIS - CSN	PAVIMENTAÇÃO	CSN	CSN
MÁQUINA	VIBRAÇÃO DE CONCRETOS	PLANTA	CSN	CSN
MINI CARREGADEIRA	LIMPEZA INDUSTRIAL - CSN	PLANTA	CSN	CSN
MINI CARREGADEIRA	LIMPEZA INDUSTRIAL - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	PLANTA	CSN	LOCMAIS
MINI CARREGADEIRA	LIMPEZA INDUSTRIAL - CSN	PLANTA	CSN	CSN
MOTO BOMBA	RETIRADA DE ÁGUA - Serviços De Locação Motobomba	MINA	CSN	ITUBOMBAS
MOTO BOMBA	RETIRADA DE ÁGUA - Locação De Conjunto Motobomba P/ Bombeamento Fundo Da Cava	MINA	CSN	ITUBOMBAS
MOTO NIVELADORA	NIVELAMENTO DE VIAS - CSN	PLANTA	CSN	CSN
MUNCK	IÇAMENTO DE CARGAS - CSN	PLANTA	CSN	CSN
PÁ MECÂNICA	LIMPEZA INDUSTRIAL - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	PLANTA	CSN	LOCMAIS
PÁ MECÂNICA	CARREGAMENTO DE FUNDENTES - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	MINA/EMBARQUE	CSN	LOCMAIS
PÁ MECÂNICA	CARREGAMENTO DE ULTRAFINOS - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	BAIAS	CSN	LOCMAIS
PLATAFORMA ELEVATÓRIA	ELEVAÇÃO DE PESSOAS - CSN	PLANTA	CSN	CSN
RETRO ESCAVADEIRA	LIMPEZA E ESCAVAÇÃO - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	PLANTA	CSN	LOCMAIS
RETRO ESCAVADEIRA	LIMPEZA DE CANALETAS - CSN	PLANTA	CSN	CSN
ROLO COMPRESSOR	COMPACTAÇÃO DE SOLO - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	PAVIMENTAÇÃO	CSN	LOCMAIS
SERRA CLIPPER	CORTE DE PISO - CSN	CLÍNQUER	CSN	CSN
TAMBORES	COMPARTIMENTO DE ARMAZENAGEM	ÁREA 41	CSN	CSN
TANQUE	ARMAZENAMENTO DE COMBUSTÍVEL	ENSACADEIRA	CSN	CSN
VAN	TRANSPORTE DE PESSOAS - CSN	PLANTA	CSN	CSN

AS ATIVIDADES DE “ATENDIMENTO A EMERGÊNCIAS”, “COMBATE A INCÊNDIOS”, “TRANSPORTE DE CAÇAMBAS”, “UMECTAÇÃO DE VIAS”, “TRANSPORTE DE EXPLOSIVOS”, “TRANSPORTE DE PESSOAS”, “SUÇÃO DE PARTICULADOS”, “TRANSPORTE DE EXPLOSIVOS”, “LIMPEZA DE RESFRIADORES”, “IÇAMENTO DE CARGAS”, “ABASTECIMENTO DE EQUIPAMENTOS”, “APOIO EM TROCA DE PNEUS”, “MOVIMENTAÇÃO DE PEÇAS”, “CORTE DE MATERIAIS”, “LIMPEZA INDUSTRIAL”, “RETIRADA DE ÁGUA”, “NIVELAMENTO DE VIAS”, “LIMPEZA DE CANALETAS”, “COMPACTAÇÃO DE SOLOS”, “ARMAZENAMENTO DE COMBUSTÍVEL”, DENTRE OUTRAS, **NÃO SE CONFUNDEM** COM O DESMONTE DA ROCHA, COM A EXTRAÇÃO DO MINÉRIO, COM A MOVIMENTAÇÃO INTERNA DO MINÉRIO E MUITO MENOS COM A INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO, 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 MUITO MENOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO, **NÃO** GERANDO, POIS, DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS, NOS TERMOS DA VEDAÇÃO CONTIDA NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

COM RELAÇÃO ÀS DEMAIS ATIVIDADES DESCRITAS NOS QUADROS ACIMA, EXPRESSAMENTE MENCIONADAS NA IMPUGNAÇÃO, HÁ QUE SE DESTACAR, INICIALMENTE, QUE A **INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/14**, AO CONTRÁRIO DA PRETENSÃO DA IMPUGNANTE, **NÃO SE APLICA À ETAPA DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO**, POIS, COMO SALIENTADO, A REFERIDA NORMA LEGAL RESTRINGE-SE A DEFINIR E DISCIPLINAR O PROCESSO PRODUTIVO DE EXTRAÇÃO MINERAL, ASSIM ENTENDIDO AQUELE COMPREENDIDO ENTRE A FASE DE DESMONTE DA ROCHA OU REMOÇÃO DE ESTÉRIL ATÉ A FASE DE ESTOCAGEM, INCLUSIVE A MOVIMENTAÇÃO DO PRODUTO MINERAL DO LOCAL DE EXTRAÇÃO ATÉ O DE SEU BENEFICIAMENTO MINERAL OU ESTOCAGEM.

A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/14 **APLICA-SE APENAS AO BENEFICIAMENTO MINERAL OU NÃO INDUSTRIAL**, CONFORME ESTABELECE O SEU ART. 2º, *CAPUT* E PARÁGRAFO ÚNICO, NÃO SENDO ESTE O CASO DA IMPUGNANTE, NA PARTE ORA ANALISADA (ÁREA DE PRODUÇÃO DE CIMENTO).

[...]

PORTANTO, NA ETAPA DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO, COMO ACONTECE EM TODA E QUALQUER INDÚSTRIA, OS CRÉDITOS DE ICMS SÃO DISCIPLINADOS NO ART. 66, INCISO V, ALÍNEA "B" DO RICMS/02 C/C INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86, QUE DEFINE O CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, PARA FINS DE CRÉDITOS DO IMPOSTO.

ASSIM, NA ETAPA DE INDUSTRIALIZAÇÃO PROPRIAMENTE DITA, **O ÓLEO DIESEL SOMENTE GERA DIREITO A CRÉDITOS DE ICMS SE FOR CARACTERIZADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO**, NOS **ESTRITOS** TERMOS ESTABELECIDOS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86, OU SEJA, SE FOR CONSUMIDO DE FORMA DIRETA, IMEDIATA E INTEGRAL NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO.

NESSE SENTIDO, SOB O PRISMA DA IN Nº 01/86, DURANTE O TRANSPORTE DE MATERIAL, **NÃO OCORRE QUALQUER BENEFICIAMENTO OU TRANSFORMAÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA OU DO PRODUTO EM ELABORAÇÃO**, CONDIÇÃO *SINE QUA NON* PARA

QUE DETERMINADO BEM SEJA CONSIDERADO PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

ESSE É O ENTENDIMENTO EXTERNALIZADO POR ESTE E. CONSELHO EM DIVERSAS DECISÕES, PODENDO SER CITADA, A TÍTULO DE EXEMPLO, A RELATIVA AO ACÓRDÃO Nº 22.772/17/3ª, QUE APROVOU A GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A “CORREIAS TRANSPORTADORAS” (MANTAS DOS TRANSPORTADORES DE CORREIAS), **CITADAS, POR ANALOGIA, PELA IMPUGNANTE:**

DESSA FORMA, O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NAS ATIVIDADES DE “TRANSPORTE DE CLÍNQUER, DE ULTRAFINOS, DE ROCHAS E DE CIMENTO”, “CARREGAMENTO DE CLÍNQUER” E “MOVIMENTAÇÃO E CARREGAMENTO DE CIMENTO” É CONSIDERADO **MATERIAL DE USO E CONSUMO**, UMA VEZ QUE NÃO CONSUMIDO DIRETA, IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO.

NA PLANILHA ANEXADA À SUA DEFESA, A IMPUGNANTE TENTA SUSTENTAR A LEGITIMIDADE DESSES CRÉDITOS, FUNDAMENTANDO-SE NO ART. 70, § 3º DO RICMS/02.

NO ENTANTO, TAL ARGUMENTO NÃO TEM REPERCUSSÃO SOBRE O FEITO FISCAL, POIS A GLOSA DOS CRÉDITOS **NÃO** FOI ALICERÇADA NO FATO DE AS ATIVIDADES DE “TRANSPORTE DE CLÍNQUER, DE ULTRAFINOS, DE ROCHAS E DE CIMENTO”, “CARREGAMENTO DE CLÍNQUER” E “MOVIMENTAÇÃO E CARREGAMENTO DE CIMENTO” SER OU NÃO ALHEIA À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.

REITERE-SE, NESSE SENTIDO, QUE A GLOSA DOS CRÉDITOS DECORRE DO FATO DE QUE O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NESSAS ATIVIDADES **NÃO SER CARACTERIZADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO**, NOS TERMOS ESTABELECIDOS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86, E SIM COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

COM RELAÇÃO ÀS ATIVIDADES DE “ABASTECIMENTO DO BRITADOR” E “ESCAVAÇÃO”, CABE REITERAR QUE OS **CRÉDITOS** DO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM TODOS OS CAMINHÕES DE PROPRIEDADE DA IMPUGNANTE, UTILIZADOS NO **ABASTECIMENTO DO BRITADOR**, NA ATIVIDADE DE EXTRAÇÃO MINERAL (MINA), FORAM INTEGRALMENTE **MANTIDOS**.

DA MESMA FORMA, OS **CRÉDITOS** DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NAS **ESCAVADEIRAS DE PROPRIEDADE DA IMPUGNANTE**, UTILIZADAS NA ATIVIDADE DE EXTRAÇÃO MINERAL (MINA), TAMBÉM FORAM **MANTIDOS**.

EM RELAÇÃO A ESSES VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS, **A GLOSA DOS CRÉDITOS RESTRINGIU-SE ÀQUELES DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS** E OPERADOS POR ESTES, **CARACTERIZANDO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS** NÃO TRIBUTADOS PELO ICMS OU, NO CASO DAS ESCAVADEIRAS, QUANDO UTILIZADAS NA ATIVIDADE DE ESCAVAÇÃO FORA DA ÁREA DA EXTRAÇÃO MINERAL (MINA).

É TAMBÉM CARACTERIZADO COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM BETONEIRAS (MISTURADOR DE CONCRETO) E VIBRADOR DE CONCRETO (FERRAMENTA PARA FAZER O ADENSAMENTO DO CONCRETO), UMA VEZ QUE NÃO CONSUMIDO DIRETA, IMEDIATA E INTEGRALMENTE NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO.

QUANTO AO “**SUPRIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA**”, HÁ QUE SE DESTACAR QUE É **PARCIALMENTE CORRETO** O ARGUMENTO DA IMPUGNANTE QUANTO À POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS, POIS O ÓLEO DIESEL GERA ESSE DIREITO SE FOR CONSUMIDO NA GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, HIPÓTESE EM QUE **O CRÉDITO SERÁ PROPORCIONAL À ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO**, NOS TERMOS DO ART. 33, INCISO II, ALÍNEA “B” DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 C/C ART. 66, § 4º, INCISO II DO RICMS/02.

ESSE É O ENTENDIMENTO EXTERNADO NA RESPOSTA À CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 090/2010, CITADA PELA IMPUGNANTE, *IN VERBIS*:

[...]

PORÉM, CONFORME INFORMAÇÃO DO FISCO, O CONSUMO DO ÓLEO DIESEL ESTÁ VINCULADO A “*PEQUENOS GERADORES, QUE CUMPREM FUNÇÃO ACESSÓRIA DE GERAR ENERGIA, EM CARÁTER EVENTUAL OU EMERGENCIAL EM DIVERSOS SETORES DO ESTABELECIMENTO, FORA DO PROCESSO PRODUTIVO, CONFORME SE CONSTATA, FACILMENTE, PELO BAIXÍSSIMO CONSUMO DE ÓLEO DIESEL NOS EQUIPAMENTOS, CERCA DE 17 MIL LITROS DE ÓLEO DIESEL DURANTE TODO O PERÍODO AUTUADO*”, COMPLEMENTANDO QUE, “*SOLICITOU À AUTUADA, PARA CADA GERADOR, A DESCRIÇÃO DOS EQUIPAMENTOS/MÁQUINAS QUE UTILIZARAM A ENERGIA GERADA, BEM COMO A FUNÇÃO/APLICAÇÃO DOS MESMOS E O LOCAL, SENDO RESPONDIDO GERICAMENTE COM ALGUNS EQUIPAMENTOS E A OBSERVAÇÃO DE QUE O GERADOR DE EMERGÊNCIA PODE SER UTILIZADO TAMBÉM PARA SUPRIR DEMANDAS VARIADAS DE ACORDO COM NECESSIDADES DA PLANTA E DO PROCESSO*”.

NÃO OBSTANTE A IMPORTÂNCIA DA ILUMINAÇÃO EM QUALQUER AMBIENTE, ESPECIALMENTE EM ÁREAS INDUSTRIAIS, O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NOS GERADORES, PARA SUPRIR NECESSIDADES EMERGENCIAIS DO ESTABELECIMENTO, **NÃO** GERA DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS, UMA VEZ QUE, EMBORA ALEGADO, **INEXISTE QUALQUER COMPROVAÇÃO NOS AUTOS** DE QUE A ENERGIA ELÉTRICA PROPRIAMENTE DITA É EFETIVAMENTE CONSUMIDA NO PROCESSO PRODUTIVO MINERAL (BENEFICIAMENTO NÃO INDUSTRIAL) OU NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO, NOS TERMOS ESTABELECIDOS NO ART. 66, § 4º, INCISOS II E IV DO RICMS/02.

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ASSIM, COMO JÁ AFIRMADO, SOMENTE GERA DIREITO A CRÉDITOS DE ICMS A ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA NA EXTRAÇÃO, NO BENEFICIAMENTO MINERAL OU NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO.

POR CONSEQUÊNCIA, **NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA**, EXCLUSIVAMENTE, PARA FINS DE ILUMINAÇÃO DO ESTABELECIMENTO, AINDA QUE A ILUMINAÇÃO OCORRA EM SETORES/ÁREAS QUE INTEGREM A LINHA CENTRAL DE PRODUÇÃO.

CORROBORA ESSE ENTENDIMENTO O ACÓRDÃO ABAIXO REPRODUZIDO, *VERBIS*:

ACÓRDÃO Nº 18.966/10/2ª

[...]

CORRETA, PORTANTO, A GLOSA DOS CRÉDITOS EFETUADA PELO FISCO EM RELAÇÃO A TODAS AS ATIVIDADES CITADAS NO PRESENTE TÓPICO.

**C) CRÉDITOS INTEGRALMENTE GLOSADOS - ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS, PRESTADORES DE SERVIÇOS NÃO TRIBUTADOS PELO ICMS**

O CONSUMO DO ÓLEO DIESEL, NESSE CASO, OCORRE EM **VEÍCULOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS**, UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTRATADOS PELO SUJEITO PASSIVO, **NÃO** SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO ICMS, CONFORME QUADRO ILUSTRATIVO ABAIXO:

# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

## ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS GLOSADOS

### CONSUMIDO EM EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS (PRESTADORES DE SERVIÇOS)

EQUIPAMENTO/ VEÍCULO	FUNÇÃO	LOCAL DE APLICAÇÃO	OPERADOR	PROPRIEDADE
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE FUNDENTES - Movimentação Interna 05 Caminhões 8x4, 02 Escavadeiras Com Concha E Rompedor	MINA	TERCEIRO	KS
CAMINHÃO	ABASTECIMENTO DE BRITADOR - Locação de 03 caminhões traçados 8x4 basculantes para CSN Arcos (MG)	PLANTA	TERCEIRO	CBSI
CAMINHÃO	ABASTECIMENTO DE BRITADOR - Locação e Operação de Equipamentos - Cimentos Arcos/MG	MINA	TERCEIRO	GILTRANS
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE ROCHAS - Movimentação Interna 05 Caminhões Basculantes Traçados 8x4	MINA	TERCEIRO	MINASOL
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE CLÍNQUER - Locação e Operação de Equipamentos - Cimentos Arcos/MG	MINA	TERCEIRO	GILTRANS
CAMINHÃO	ESCAVAÇÃO - Locação e Operação de Equipamentos - Cimentos Arcos/MG	PLANTA	TERCEIRO	GILTRANS
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE FUNDENTES - Movimentação Interna	PLANTA	TERCEIRO	CBSI
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE ULTRAFINOS - Movimentação Interna	PLANTA	TERCEIRO	CBSI
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE CLÍNQUER - Movimentação Interna	PLANTA	TERCEIRO	CBSI
CAMINHÃO	LIMPEZA INDUSTRIAL - Hidrojateamento Na Cadeia De Clínquer	CLINQUER	TERCEIRO	RCM
CAMINHÃO	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA	TERCEIRO	PRESMONTEC
CAMINHÃO	UMECTAÇÃO DE VIAS - Serviços Com Caminhão Pipa Para Atendimento Mina E Fabrica De Clínquer	PLANTA	TERCEIRO	RS-COMÉRCIO
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE SUPREÇÃO VEGETAL - Movimentação Interna	PLANTA	TERCEIRO	CBSI
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE PESSOAS - Supressão Vegetal, Jardinagem E Canaleta - Arcos	PLANTA	TERCEIRO	TARSIFER
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE PESSOAS E APOIO NA MANUTENÇÃO	PLANTA	TERCEIRO	TRAXTERRA
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE FUNDENTES - Movimentação Interna	PLANTA	TERCEIRO	TRAXTERRA
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE MATERIAIS PARA ARRUMAÇÃO DO TALUDE	ENSACADEIRA	TERCEIRO	PLLENA
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE ULTRAFINOS - Movimentação Interna	PLANTA	TERCEIRO	TRAXTERRA
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE ROCHAS	PLANTA	TERCEIRO	TRAXTERRA
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE ULTRAFINOS	PLANTA	TERCEIRO	TRAXTERRA
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE FUNDENTES	PLANTA	TERCEIRO	TRAXTERRA
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE FUNDENTES	PLANTA	TERCEIRO	CBSI
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE PESSOAS	PLANTA	TERCEIRO	TRAXTERRA
CAMINHONETE	TRANSPORTE DE PESSOAS - Serviço De Limpeza Industrial, Social E Serviços Logísticos	PLANTA	TERCEIRO	CBSI
CAMINHONETE	TRANSPORTE DE PESSOAS - Serviços De Manutenção Civil, Predial, Hidráulica, Elétrica, Em Estruturas Metálicas E Outros Serviços Diversos, Na Csn Unidade Arcos	PLANTA	TERCEIRO	GOMIDE
CAMINHONETE	TRANSPORTE DE PESSOAS - Melhorias De Segurança	PLANTA	TERCEIRO	GOMIDE
EMPILHADEIRA	MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAIS - Serviço De Manutenção Refratária Gp E Rotina	FORNO 2	TERCEIRO	LEMI

ASSIM, INDEPENDENTEMENTE DE A RESPONSABILIDADE PELO FORNECIMENTO DO COMBUSTÍVEL SER DO SUJEITO PASSIVO, ESTE **NÃO** TEM O DIREITO AO CRÉDITO DO ICMS, POIS **NÃO** É ELE QUEM CONSUME O COMBUSTÍVEL, E SIM A EMPRESA CONTRATADA, QUE **NÃO** EXERCE ATIVIDADES TRIBUTADAS PELO ICMS.

RESSALTE-SE QUE NOS QUADROS ACIMA HÁ ALGUMAS ATIVIDADES JÁ ANALISADAS NO TÓPICO ANTERIOR, TAIS COMO “IÇAMENTO DE CARGAS”, “LIMPEZA INDUSTRIAL”, “UMECTAÇÃO DE VIAS”, “TRANSPORTE DE PESSOAS”, “NIVELAMENTO DE VIAS”, “ELEVÇÃO DE PESSOAS”, “COMPACTAÇÃO DE VIAS”, “ILUMINAÇÃO DE ÁREAS”, “TRANSPORTE DE CLÍNQUER”, “CARREGAMENTO DE ULTRAFINOS”, DENTRE OUTRAS, NAS QUAIS O CONSUMO DE ÓLEO DIESEL NÃO GERA DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS, POR SER CARACTERIZADO COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

CONFORME JÁ AFIRMADO, O CRÉDITO DE ÓLEO DIESEL SOMENTE É PASSÍVEL DE APROPRIAÇÃO SE FOR CONSUMIDO EM MÁQUINAS, VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS PRÓPRIOS (OU FORMAL E SIMPLEMENTE LOCADOS), QUE SEJAM EMPREGADOS NAS FASES DE LAVRA, MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL, BENEFICIAMENTO MINERAL E INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO.

COMO BEM SALIENTA O FISCO, "O CONSUMO DO ÓLEO DIESEL EM VEÍCULOS DE TERCEIROS DEU-SE EM RAZÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA CONTRATADOS PELA AUTUADA. E COMO O ICMS NÃO INCIDE SOBRE ESSE TIPO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS COMO DEFENDE A IMPUGNANTE".

NESSE 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, OU SEJA, O ÓLEO DIESEL NÃO É CONSUMIDO EM ATIVIDADE REALIZADA PELA AUTUADA, MAS SIM POR TERCEIRO (EMPRESA CONTRATADA) NA EXECUÇÃO DE ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

TAL PROCEDIMENTO DESCARACTERIZA A CONDIÇÃO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO ATRIBUÍDO AO ÓLEO DIESEL, AFASTANDO O DIREITO AO CREDITAMENTO DO ICMS, AINDA QUE A AUTUADA ADQUIRA O PRODUTO E PROMOVA O ABASTECIMENTO DOS VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS.

NESSOS TERMOS, A IMPUGNANTE 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 (MINA) E/OU DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO DO CIMENTO.

ESSE É O ENTENDIMENTO EXPOSTO PELA SEF/MG NA SOLUÇÃO DADA ÀS CONSULTAS DE CONTRIBUINTE Nºs 025/2013, 109/2015 E 109/2020.

[...]

ACRESCENTE-SE QUE A GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS, OPERADOS POR ESTES, FOI APROVADA EM VÁRIAS DECISÕES DESTA E. CONSELHO, PODENDO SER CITADAS, EXEMPLIFICATIVAMENTE, AS RELATIVAS AOS ACÓRDÃOS Nºs 21.572/17/2ª E 21.311/17/2ª (DECISÃO RATIFICADA 4.808/2017/CE), *IN VERBIS*:

[...]

SALIENTE-SE QUE O PRESENTE LANÇAMENTO **NÃO NEGA** O DIREITO A CRÉDITOS DE ICMS EM RELAÇÃO AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM MÁQUINAS/VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS FORMALMENTE LOCADOS, **UTILIZADOS (OPERADOS) PELA PRÓPRIA IMPUGNANTE, POR MEIO DE SEUS FUNCIONÁRIOS, EM SUA LINHA DE PRODUÇÃO, E NÃO É CONTRÁRIO** AO ENTENDIMENTO EXPOSTO NA SOLUÇÃO À CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 088/2007, CITADA E REPRODUZIDA PELA IMPUGNANTE.

BASTA ANALISAR O ANEXO 8 DO AUTO DE INFRAÇÃO PARA SE VERIFICAR QUE O FISCO MANTEVE OS CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS AOS CAMINHÕES ABAIXO LISTADOS, FORMALMENTE LOCADOS E UTILIZADOS (OPERADOS) PELA PRÓPRIA IMPUGNANTE EM SEU PROCESSO PRODUTIVO.

[...]

COMO JÁ AFIRMADO, NO PRESENTE CASO, A GLOSA DOS CRÉDITOS SE REFERE AO CONSUMO DO ÓLEO DIESEL EM VEÍCULOS DE TERCEIROS, EM RAZÃO DE **PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS** COM FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA, CONTRATADOS PELA AUTUADA.

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 CONSULTAS DE CONTRIBUINTES NºS 025/2013, 109/2015 E 109/2020 ANTERIORMENTE REPRODUZIDAS.

**NESTE CASO, A CONTRATAÇÃO PACTUADA PELA CONSULENTE NÃO CONSTITUI MERA LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, MAS SIM UM FORNECIMENTO DE SERVIÇOS**, POR MEIO DO QUAL A CONTRATANTE (IMPUGNANTE) 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, OU SEJA, **O ÓLEO DIESEL NÃO É CONSUMIDO EM ATIVIDADE REALIZADA PELA IMPUGNANTE, MAS SIM POR TERCEIRO (EMPRESA CONTRATADA)** NA EXECUÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO TRIBUTADOS PELO ICMS.

NESSES TERMOS, A IMPUGNANTE **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 (MINA) E/OU DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO DO CIMENTO ...” (GRIFOS ORIGINAIS)

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

O critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, embora não suficiente, para determinação se determinado bem é ou não

alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos em norma legal distinta, no caso a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

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

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

Por fim, resta destacar que não é a essencialidade de determinado bem, para a consecução da atividade econômica do contribuinte, que determina a sua condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, pois o direito ao crédito do imposto encontra-se subordinado às normas estabelecidas no art. 66 do RICMS/02 (atual art. 31 do RICMS/23) c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

A energia elétrica, por exemplo, apesar de ser absolutamente indispensável a todo e qualquer empreendimento, somente gera direito a créditos do imposto, quando utilizada no processo de industrialização, no sentido *stricto sensu*, nos termos estabelecidos no art. 66, inciso III e § 4º do RICMS/02 (art. art. 31, inciso IV e § 11 do RICMS/23), isto é, os créditos a ela relativos são vedados pela legislação vigente nas demais hipóteses.

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

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos do óleo diesel nas situações mencionadas, uma vez que efetivamente caracterizado como material de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, incisos III do RICMS/02 e art. 39, inciso III do RICMS/23.

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;

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

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;

Reitera-se, por oportuno, que a Fiscalização, após análise das informações e documentos apresentados, constantes do Grupo Documentos de Início de Ação Fiscal Tipo Intimações/comunicados/ofícios, entendeu que assiste razão ao Impugnante em relação à seguinte alegação:

1) Item “MOTOBOMBA”, com local de utilização na mineração “PLANTA MINA”, com função de “RETIRA DE ÁGUA - Serviços De Locação de Motobomba” - exercício 2022.

O acatamento parcial da impugnação levou à retificação do crédito tributário com uma redução no valor lançado, conforme Termo de Reformulação do Lançamento às págs. 845/846.

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

Lei nº 6.763/75

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

[...]

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

## **2.2. Da Infração 02 - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Crédito a Maior:**

A irregularidade refere-se a aproveitamento a maior de crédito do imposto referente à divergência entre os valores informados no campo “Dados Adicionais – Informações Complementares” das notas fiscais de aquisição de óleo diesel e os valores informados no “Registro C197: Outras obrigações tributárias, ajustes e informações de valores provenientes de documento fiscal” lançados no “Registro E110: Apuração do ICMS – Operações Próprias”.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, conforme Anexo 10 do AI, abaixo parcialmente reproduzido:

# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

## Anexo 10.0 - Reprodução Parcial

DADOS DA NF - FORNECEDOR IPIRANGA								efd	Diferença (b) - (a)
Mês/Ano	Número	UF	Desc.Produto	Vlr.Total	Base Cálculo	Alíquota	ICMS (a)	REGISTRO C197 C197 (b)	
ago/21	1824342	MG	DIESEL B S-10	87.604,00	95.102,00	15,00	14.265,30	15.768,72	1.503,42
ago/21	1824573	MG	DIESEL B S-10	131.406,00	142.653,00	15,00	21.397,95	23.653,08	2.255,13
ago/21	1825040	MG	DIESEL B S-10	131.406,00	142.653,00	15,00	21.397,95	23.653,08	2.255,13
ago/21	1829004	MG	DIESEL B S-10	43.802,00	47.551,00	15,00	7.132,65	7.884,36	751,71
set/21	1831039	MG	DIESEL B S-10	88.172,00	95.102,00	15,00	14.265,30	15.870,96	1.605,66
nov/21	1854036	MG	DIESEL B S-10	98.532,00	102.252,00	14,00	14.315,28	18.004,20	3.688,92
set/22	1969390	MG	DIESEL B S-10	65.779,00	56.593,00	15,00	8.488,95	9.186,00	697,05

Conforme informação contida no Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração, após constatação da divergência entre os valores de ICMS informados no campo “Dados Adicionais – Informações Complementares” das notas fiscais com os valores informados na EFD – Registro C197, que foram lançados no Registro E110, levados a crédito na apuração do imposto, foi enviado e-mail para o Contribuinte, em 07/06/24, com o demonstrativo dos valores e solicitado avaliar e justificar o motivo da apropriação do crédito a maior.

Em resposta, a Impugnante apenas informou que havia verificado que, por um lapso, os créditos foram lançados com as mencionadas divergências, devendo-se acrescentar que, em sua impugnação, o Contribuinte sequer questionou a infração que lhe foi imputada.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelas diferenças de ICMS apuradas, acrescidas das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

### **2.3. Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração:**

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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."

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

[...]

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

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

[...]

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

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

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 parcialmente procedente o lançamento, conforme a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 845/846, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida, em parte, a Conselheira Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Relatora), que, ainda, excluía o aproveitamento de crédito de óleo diesel utilizado nos equipamentos e máquinas de terceiros quando usados como força propulsora (ou força motriz) direta no processo produtivo mineral ou na industrialização do cimento. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Victor Mendonça Sposito e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além da signatária e da Conselheira vencida, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes e Mellissa Freitas Ribeiro.

**Sala das Sessões, 04 de dezembro de 2024.**

**Cindy Andrade Moraes  
Presidente / Relatora designada**

D

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

---

Acórdão:	25.124/24/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003745624-05	
Impugnação:	40.010158039-96	
Impugnante:	CSN Cimentos Brasil S.A.	
	IE: 493073229.81-16	
Proc. S. Passivo:	Marcos Correia Piqueira Maia/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

---

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 presente autuação trata da constatação das seguintes irregularidades, ocorridas no período de fevereiro de 2021 a agosto de 2023:

**1.** Aproveitamento de créditos de ICMS relativos a óleo diesel consumido em linhas marginais à de produção (fora do processo produtivo minerário) **e/ou em veículos e equipamentos de propriedade de terceiros (exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.63/75);**

**2.** Aproveitamento a maior de crédito do imposto referente a divergência entre os valores informados no campo “Dados Adicionais – Informações Complementares” das notas fiscais de aquisição de óleo diesel e os valores informados no “Registro C197: Outras obrigações tributárias, ajustes e informações de valores provenientes de documento fiscal” lançados no “Registro E110: Apuração do ICMS – Operações Próprias” (exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.63/75).

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

Instauro essa divergência para discordar da glosa de créditos de óleo diesel adquirido pela empresa para utilização em sua linha produtiva, pelo fato de ser utilizado em veículos e equipamentos de propriedade de terceiros, e não em frota própria.

A empresa sustenta que:

(i) O óleo diesel foi empregado diretamente na atividade fim do estabelecimento, constituindo produto intermediário, de modo que o direito de crédito de ICMS deve ser plenamente reconhecido, nos termos do art. 155, §2º, inciso I, da CF/88, do art. 20 da LC nº 87/96 e da jurisprudência do STJ acerca do tema;

(ii) O fato de parte do óleo diesel ter sido destinado para abastecer veículos, máquinas e equipamentos alugados não impede o direito ao crédito do ICMS, sendo tal critério estabelecido pela autoridade fiscal completamente irrelevante;

Analisando a Lei Complementar (LC) nº 87/96 à luz do texto constitucional, chega-se à conclusão de que geram créditos de ICMS todos os bens adquiridos para aplicação direta na atividade-fim da empresa, sendo somente vedado o creditamento quando o contribuinte adquira mercadorias ou serviços “alheios à atividade do estabelecimento” ou destinados ao “uso e consumo” interno; ou quando as mercadorias adquiridas participarem de determinada prestação de serviço que não seja tributada pelo ICMS.

Nos mesmos termos dos arts. 19, 20 e 30 da LC nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei nº 6.763/75, as hipóteses em que o crédito é vedado.

Nos termos da LC nº 87/96 ou da Lei estadual nº 6.763/75, somente fica legalmente vedado o aproveitamento dos créditos relativos aos bens e materiais que sejam utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento ou que sejam destinados para o uso e consumo interno do estabelecimento.

Assim, os créditos de ICMS relacionados à aquisição do óleo diesel utilizado no funcionamento de máquinas, ferramentas e equipamentos empregados diretamente na produção de cimento podem ser por ela aproveitados.

O fato de o óleo diesel ser destinado para abastecer um bem alugado ou de sua propriedade é completamente irrelevante para fins do direito ao crédito do ICMS.

Também não há o que se confundir entre a prestação de serviços e o aproveitamento de créditos do ICMS. Numa relação comercial, é possível às partes estipular as condições em que o contrato será formatado. Nada impede que o contratante, no caso, a CSN, por questões comerciais, forneça o combustível para ser empregado em veículos de terceiros. Esse fato não descaracteriza a licitude da tomada dos créditos sobre esse insumo, quando empregado na linha produtiva de sua unidade fabril.

Ao apreciar o tema ora discutido, o E. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais também firmou o seu entendimento de que os combustíveis adquiridos e destinados a abastecer máquinas e equipamentos (ainda que sejam de terceiros) utilizados nas atividades de produção do contribuinte são considerados produtos intermediários, sendo, portanto, legítimo o direito ao crédito do ICMS.

Assim, defiro o crédito do óleo diesel utilizado em equipamentos de terceiros usados nas atividades fins, por ser utilizado como força propulsora (ou força motriz) das máquinas, equipamentos e veículos que tenham participação direta no processo produtivo mineral ou na industrialização do cimento.

**Sala das Sessões, 04 de dezembro de 2024.**

**Cássia Adriana de Lima Rodrigues**  
**Conselheira**