

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.258/22/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001996308-00  
Impugnação: 40.010152689-77  
Impugnante: Companhia Siderúrgica Nacional  
IE: 042014526.04-05  
Coobrigado: CSN Cimentos S.A.  
IE: 003887266.00-25  
Proc. S. Passivo: Décio Flávio Gonçalves Torres Freire/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO. Inclusão da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 133 inciso II do CTN, tendo em vista a operação de reestruturação societária realizada.**

**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, que veda 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.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período janeiro de 2017 a janeiro de 2021, 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.

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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 254/308, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário, conforme demonstrativos acostados às págs. 360/366.

Regularmente intimada, a Impugnante adita sua impugnação às págs. 375/378, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 379/415.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 416/483, 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. 360/366.

A Câmara de Julgamento exara o Despacho Interlocutório de págs. 484, o qual é cumprido pela Autuada às págs. 497/3.415.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às págs. 3417/3428 e a Assessoria do CCMG ratifica seu entendimento anterior (págs. 3429/3439).

Em sessão realizada em 14/09/22, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 22/09/22, ficando proferidos os votos dos Conselheiros André Barros de Moura (Relator), Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Tarcísio Andrade Furtado, que indefeririam o pedido de perícia e julgavam parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 360/366, conforme o parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Erick de Paula Carmo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto.

---

## ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar**

#### **Do 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, os quesitos arrolados às págs. 303/305.

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, 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 objeto da glosa dos créditos, em conformidade com a motivação descrita no Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 os quesitos propostos:

### Manifestação Fiscal

“... Inicialmente, cabe destacar que o trabalho fiscal não utilizou nenhum procedimento de estimativa ou arbitramento. O levantamento fiscal foi realizado por meio de conferência das informações prestadas pela própria Impugnante mediante intimações específicas.

O Anexo 6 do e-PTA contém planilha com as seguintes informações fornecidas pela Impugnante de consumo de óleo diesel por máquina, equipamento e veículo: marca; identificação (placa ou número de série); descrição completa; propriedade; número ou referência do contrato e documento da prestação de serviço ou locação; fornecedor da mão-de-obra; função detalhada desenvolvida; local de utilização e quantidade de óleo diesel consumido em litros por mês/ano.

Com base no referido Anexo, elaborou-se o Anexo 8 com a análise do Fisco em relação a admissibilidade do crédito e o motivo do estorno (colunas BQ, BR e BS).

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.

Com relação ao quesito nº 1, entende-se que 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.

Ressalte-se que 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.

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.

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.

No que diz respeito ao quesito nº 2, foi solicitado 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 genericamente 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.

Destaca-se que a própria Impugnante informou tratar-se de geradores de emergência. Assim, tais geradores 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao quesito nº 3, constata-se, pela simples leitura dos contratos, que os mesmos se referem à mera locação de veículos/equipamentos/máquinas ou fornecimento de serviços (maquinário + mão-de-obra) ...”

Dessa forma, indefere-se 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).

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.

(...)

### Do Mérito

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

01/01/2017 a 31/01/2021

5. TRABALHO DESENVOLVIDO

Verificação do correto direito ao crédito de ICMS na entrada de mercadoria (óleo diesel) perante a legislação vigente.

6. IRREGULARIDADES APURADAS

Por meio da conferência das informações constantes dos arquivos eletrônicos que contém a Escrituração Fiscal Digital - arquivos EFD ICMS IPI, bem como das informações prestadas pelo contribuinte mediante intimações específicas, constatou-se, no período de 01/01/2017 a 31/01/2021:

(a) a falta de recolhimento de ICMS 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;

(b) a falta de recolhimento de ICMS decorrente do aproveitamento indevido de créditos de ICMS 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.

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 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.

O Anexo 7 consta o Demonstrativo, por período de apuração, do crédito aproveitado de óleo diesel no Livro Registro de Entrada e no Registro E111 e o Demonstrativo, por período de apuração, do estorno de crédito lançado pela CSN no Registro E111.

O Anexo 8 contém o detalhamento, por período de apuração, do consumo de óleo diesel considerado material de uso ou consumo de acordo com a análise do Fisco.

O Anexo 9 consta o Demonstrativo do Crédito Tributário – DCT - dos valores de ICMS estornados, das multas de revalidação e isolada em cada período de apuração e consolidados por ano.

Exige-se da Autuada:

[...]

7. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO COBRIGADO

CSN CIMENTOS S/A - I.E. 003.887266.0025 – CNPJ 38.282.487/0002-04

Atribui-se a responsabilidade subsidiária à CSN Cimentos S/A, nos termos do art. 133 inciso II do CTN, tendo em vista a operação de reestruturação societária realizada em 31.01.2021, denominada pela Autuada como ‘drop down’. Conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 31.01.2021, todas as ações da CSN Cimentos S/A foram subscritas pela acionista Companhia Siderúrgica Nacional que integralizou o capital social com o “acervo líquido composto dos ativos, passivos, bens, direitos e obrigações que compõem a Unidade de Cimentos da Companhia Siderúrgica Nacional.

[...]

10. DOCUMENTOS INSERIDOS NO GRUPO ‘DOCUMENTOS DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL’:

[...]

Item 4 do 1º e 2º Termo de Intimação: contratos e documentos comprobatórios da prestação de serviços e/ou de locação de veículos e/ou equipamentos no estabelecimento que consomem óleo diesel. Anexado por amostragem os contratos:

S13391164 – Locação de Equipamento e Anexo I - Escopo de Serviço (Companhia Siderúrgica Nacional e Locmais Guindastes e Serviços Ltda.);

S14517237 – Contrato, Anexo I e Anexo II (Companhia Siderúrgica Nacional e CBSI – Companhia Brasileira de Serviços de Infraestrutura);

S14722023 – Encomenda de Serviços (Companhia Siderúrgica Nacional e Gilberto Transportes Ltda.);

S14763212 – Encomenda (Companhia Siderúrgica Nacional e Gilberto Transportes Ltda.).

[...]

11. DOCUMENTOS INSERIDOS NO GRUPO “AUTO DE INFRAÇÃO”:

Relatório Fiscal.

Anexo 7: 7.0 -Demonstrativo, por período de apuração, do crédito aproveitado de óleo diesel no Livro Registro de Entrada e no Registro E111; 7.1 – Demonstrativo do crédito aproveitado no mês de julho/2019; 7.2 - Relação de notas fiscais de entrada: valor do crédito e quantidade de óleo diesel; 7.3 - Valor do crédito e quantidade adquirida de óleo diesel por período de apuração; 7.4 -Demonstrativo, por período de

apuração, do estorno de crédito lançado pela CSN no Registro E111.

Anexo 8: 8.0-Demonstrativo, por período de apuração e por máquina/equipamento/veículo, do consumo de óleo diesel considerado material de uso ou consumo de acordo com a análise do Fisco; 8.1- Resumo análise do consumo de óleo diesel.

Anexo 9: 9.0-Demonstrativo do Crédito Tributário – DCT – dos valores de ICMS estornados, das multas de revalidação e isolada em cada período de apuração; 9.1 – Cálculo do percentual do volume de óleo diesel admitido pelo Fisco; 9.2 – DCT Sintético.”

[...]

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.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que “a glosa de créditos de ICMS está amparada em um frágil trabalho fiscal, pois parte de estimativas equivocadas e se vale de critérios duvidosos para se elaborar o presente lançamento fiscal por arbitramento, o qual está previsto no **art.148 do CTN**”.

Salienta que “arbitramento não é punição, até mesmo porque existem as multas fiscais para servir a esse desiderato, contudo, é, sim, uma técnica fiscal que permite à autoridade lançadora fazer o lançamento fiscal, quando as informações do contribuinte ou de terceiro sejam incompletas e/ou incorretas, nos contornos do **art. 142 do CTN**”, complementando que “a ideia é que o arbitramento permita à autoridade lançadora verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e calcular o montante do tributo devido e nada mais que isso, porquanto, caso contrário, o excesso de exação seria um meio de apropriação indébita institucionalizada”.

Após transcrever doutrina sobre a matéria, a Impugnante afirma que, “em primeiro lugar, não houve a produção de prova pericial ou de visita técnica no estabelecimento da Impugnante para se lavrar o presente lançamento fiscal no **Anexo 1.8 do Auto de Infração**, sendo que, na verdade, o trabalho da autoridade lançadora se cingiu a realizar a verificação fiscal de documentos e do SPED contábil-fiscal do contribuinte, sem qualquer tipo de análise mais criteriosa para se verificar a função e o emprego de cada item autuado na linha produtiva de cimento”.

Acrescenta que, “em segundo lugar, a contribuinte não nega que parte de seu óleo diesel pode ser aplicado fora da sua linha de produção e, portanto, como bem de uso e consumo, não geraria direito de crédito do ICMS, contudo, a outra parte de todo óleo diesel adquirido pela unidade de Arcos-MG é **utilizado como força motriz para os bens, veículos e equipamentos, diretamente, relacionados à sua linha**



*operacional, e que, de conseguinte, enquadrar-se-ia como produto intermediário, apto a gerar o seu direito de crédito de ICMS. Essa parte deve ser deduzida do seu débito tributário”.*

Aduz que, “ainda que se possa salvar o trabalho fiscal em potencial revisão de lançamento, será necessário avaliar os bens, veículos e equipamentos, empregados na linha operacional do estabelecimento autuado, que são passíveis de enquadramento como produtos intermediários, de modo a se adequar os estornos de créditos de ICMS, decorrentes do lançamento fiscal”, acrescentando que “neste ponto, faz-se imprescindível um cotejo do **processo produtivo da Impugnante, mediante a juntada oportuna de documentos futuros, segundo o ‘Princípio da Busca da Verdade Material’, que podem trazer valioso adminículo aos autos, referentes às informações e aos detalhes respectivos, amarrando-se, sempre, a aplicação e a destinação dos materiais adquiridos pela Impugnante”.**

Nesse sentido, a Impugnante transcreve o seu processo produtivo, nos seguintes termos:

**“A) EXTRAÇÃO**

NESTA ETAPA OCORRE A PERFURAÇÃO E COLOCAÇÃO DOS EXPLOSIVOS PARA A IMPLOÇÃO E DESMONTE DAS ROCHAS. OS FRAGMENTOS GERADOS NO PROCESSO DE DESMONTE, CLASSIFICADOS COMO CALCÁRIO BRUTO, SÃO SEPARADOS DO ESTÉRIL E SEGUEM NO PROCESSO PRODUTIVO. APÓS ESTA SEPARAÇÃO O CALCÁRIO É TRANSPORTADO POR PÁS CARREGADEIRAS, CAMINHÕES, ATÉ O BRITADOR PRIMÁRIO.

**B) BRITAGEM**

NESTA ETAPA TEMOS O BENEFICIAMENTO E CLASSIFICAÇÃO DO CALCÁRIO QUE PASSA POR UM PROCESSO DE BRITAGEM PARA ADEQUAÇÃO DA SUA GRANULOMETRIA, ESTA BRITAGEM É SUBDIVIDA EM PRIMÁRIA E SECUNDARIA. APÓS A PASSAGEM PELA PRIMEIRA BRITAGEM E PELOS ALIMENTADORES ELETROMAGNÉTICOS, O CALCÁRIO É CONDUZIDO POR MEIO DE CORREIAS TRANSPORTADORAS E CLASSIFICADO COM A UTILIZAÇÃO DE UMA GRELHA VIBRATÓRIA, SENDO REALIZADA ENTÃO UMA SEGUNDA BRITAGEM PARA O MATERIAL RETIDO. A DIFERENÇA CLASSIFICATIVA QUE TEMOS ENTRE ESSES DOIS TIPOS DE BRITAGEM É A SUA GRANULOMETRIA, DESTINANDO CADA TIPO PARA UM FIM ESPECÍFICO.

**C) HOMOGENEIZAÇÃO**

NESTA ETAPA O CALCÁRIO É DOSADO DE ACORDO COM SUAS ESPECIFICAÇÕES JUNTAMENTE COM A

ARGILA ADQUIRIDA DE TERCEIROS PARA FORMAÇÃO DE UM 'MIX' COM ÍNDICES IDEAIS DE SÍLICA, SE TORNANDO ADEQUADO A PRODUÇÃO DE FARINHA.

**D) MOAGEM DE CRU**

NO MOINHO DE CRU, O CALCÁRIO É MOÍDO COM ARGILA E ALGUNS OUTROS ADITIVOS COM FINS ESPECÍFICOS. O PRODUTO DESTA MOAGEM, DENOMINADO 'FARINHA' É UM MATERIAL FORMADO POR GRÃOS MUITO FINOS ATRAVÉS DO IMPACTO SOFRIDO COM AS BOLAS DE AÇO, SENDO IDEAIS PARA ABSORÇÃO DE CALOR NO FORNO DE CLÍNQUER. NESSA ETAPA TAMBÉM OCORRE UM AQUECIMENTO COM OS GASES PROVENIENTES DO FORNO PARA REDUÇÃO DA UMIDADE DO PRODUTO.

**E) FORNO DE CLÍNQUER**

A 'FARINHA', PRODUTO RESULTANTE DA MOAGEM DE CRU, ENTRARÁ NO FORNO CLÍNQUER COM OUTROS MATERIAIS ADITIVOS. NO SEU INTERIOR, O FORNO POSSUI PAREDES REFRATÁRIAS QUE PROTEGE A CARÇA DO FORNO DE ALTAS TEMPERATURAS, CONSEGUINDO CONSERVAR TODO O CALOR EM SEU INTERIOR. TODO A MATÉRIA PRIMA PERMANECE DENTRO DO FORNO POR APROXIMADAMENTE 4 HORAS, ATINGINDO TEMPERATURAS ACIMA DE 1200° C. APÓS A CLINQUERIZAÇÃO, O CLÍNQUER FORMADO É RESFRIADO COM AR FRIO E ESTOCADO EM SILOS PARA POSTERIORMENTE SEGUIR PARA A MOAGEM DO CIMENTO.

**F) MOAGEM DE CIMENTO**

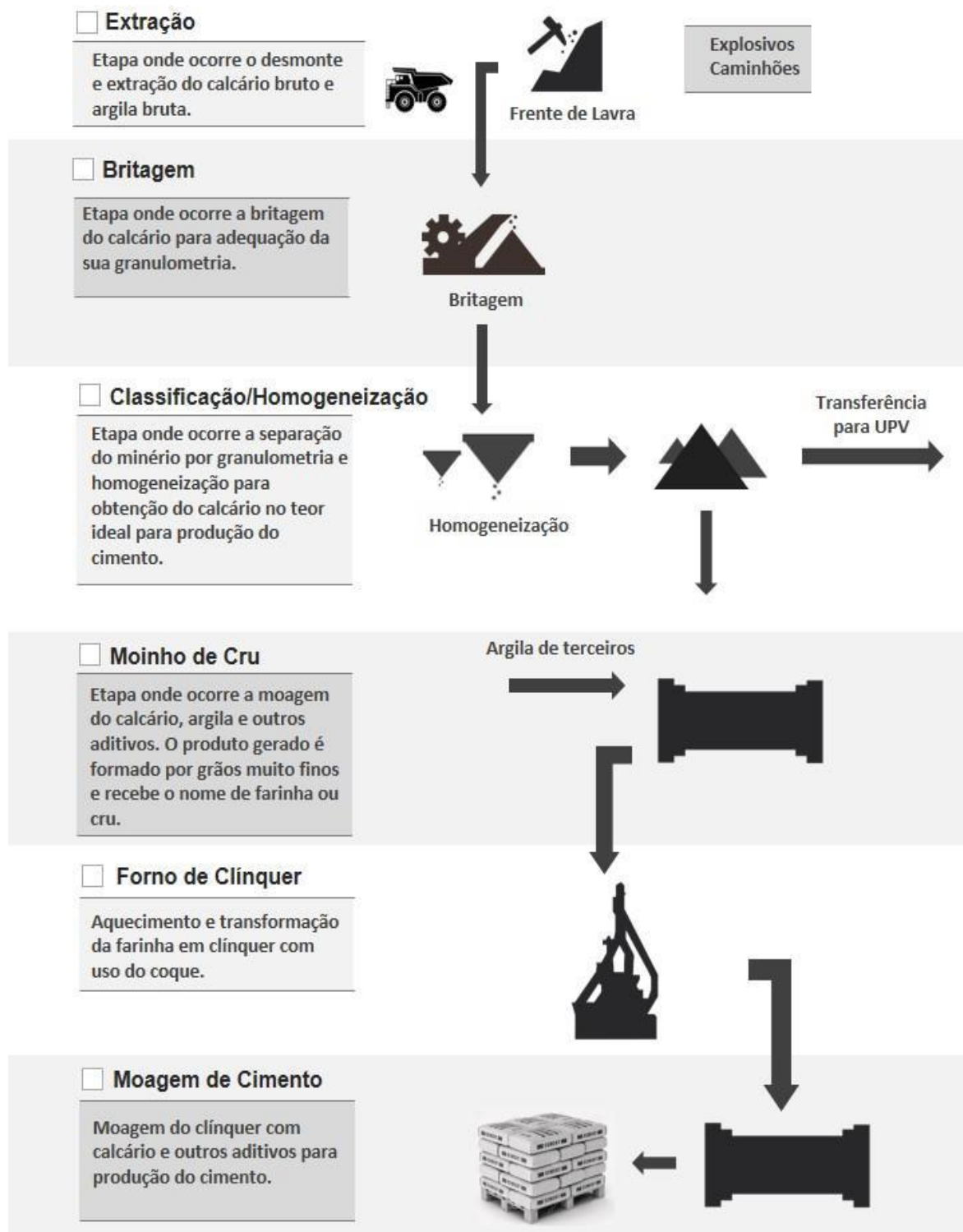
O CLÍNQUER OBTIDO NA ETAPA ANTERIOR E AGORA JÁ RESFRIADO SEGUIRÁ PARA A MOAGEM ONDE SERÁ ADICIONADO CALCÁRIO ADITIVO E OUTROS MATERIAIS, DE ACORDO COM O TIPO DE CIMENTO A SER PRODUZIDO. O PRODUTO PRODUZIDO É ENSACADO E DESTINADO A VENDA.”

Para facilitar a visualização do processo produtivo, a Impugnante apresenta o seguinte fluxograma:

## Fluxo Produtivo

Mina Bocaína, Arcos - MG

Produção de Cimento



A seguir, a Impugnante destaca que, ao se ter conhecimento desse processo, “o que não foi verificado pela Fiscalização com critério, reforçando a fragilidade dos lançamentos, denota-se, claramente, que os **produtos intermediários glosados pelo Fisco são necessários e vinculados à atividade produtiva, e, não, em linha marginal**”, ou seja, o Fisco, “**sem sequer visualizar ou averiguar o processo produtivo da Companhia Siderúrgica Nacional, no negócio ‘Calcário’, utilizou critérios absolutamente PRESUNTIVOS (o que é vedado no ato administrativo), e levantou, para a autuação fiscal, gama extensa de bens reclassificados como de uso e consumo, sem distinção e sem conhecimento do processo produtivo e suas etapas, o que, facilmente, demonstraria seu emprego na linha principal industrial da empresa**”.

Adentrando ao mérito propriamente dito, a Impugnante relata que no Anexo 8 do Auto de Infração “*consta um detalhamento, por período de apuração, da quantidade de consumo de óleo diesel total na unidade e sua segregação em itens considerados e não considerados pelo Fisco Estadual, como produtos intermediários*”.

Informa que editou esse anexo (Anexo 8) “*para incluir as informações pertinentes aos itens autuados específicos, que considera deveriam ter sido excluídos também das exigências fiscais, visto que representam produtos intermediários, aptos a engendrar créditos financeiros de ICMS, tal como permite a Lei Kandir, em preito à técnica fiscal da não-cumulatividade do ICMS*”, gerando uma nova planilha, anexada à sua impugnação (Doc. 02).

Salienta que, “*sob o prisma de uma interpretação da legislação tributária assaz restritiva, diversos itens autuados, dispostos na planilha ora anexada, desconsiderados pela Ilustre Autoridade Lançadora, como bens pertencentes à linha marginal de produção, deveras, seriam produtos intermediários, pois, mediata ou imediatamente, são utilizados na industrialização do cimento, ex vi do art.70, §3º, do RICMS/MG*”.

Informa, ainda, que “*na aba ‘Consolidação Contribuinte’ da planilha Doc. 02, a Impugnante apurou um montante de 1.742.353,74 litros de óleo diesel, que deveria ser excluído da exigência fiscal de cobrança, oriunda do estorno de créditos de ICMS, do total de 5.572.129,19 litros de óleo diesel desconsiderados pelo Fisco Estadual, na presente autuação fiscal, em reclassificação para bens de uso e consumo, que não geram créditos de ICMS, vez que seriam utilizados como produtos intermediários na linha produtiva do estabelecimento autuado*”, destacando os seguintes itens:

(i) **transporte de clínquer, de ultrafinos, de rochas e de cimento** – mediatamente são responsáveis pela união das etapas industriais e tem contato imediato com os insumos, os produtos em transformação ou o produto final, além de se desgastar durante o seu uso, tal como, por exemplo, a manta da correia transportadora se desgasta em contato com o minério, que é transportado, internamente, entre as etapas industriais de produção minerária;

(ii) **abastecimento do britador** - a etapa industrial do abastecimento do britador é onde se faz a redução da

granulometria do calcário, que é essencial na produção do cimento;

(iii) **carregamento de clínquer** – o uso do óleo diesel para se converter em força motriz de veículo que permite a realização do carregamento do clínquer, em etapa industrial de moagem desse produto com o calcário e outros aditivos para a fabricação do cimento, é etapa imediata do processo produtivo do estabelecimento;

(iv) **escavação** – o óleo diesel consumido por veículo, que realiza a escavação da rocha para a extração de calcário e argila bruta, que serão transformados em cimento, é parte da linha principal de produção do estabelecimento;

(v) **suprimento de energia elétrica** – a energia elétrica empregada no processo industrial de transformação do cimento, por meio do maquinário estacionário, representa produto intermediário, apto a gerar crédito financeiro de ICMS, tal como apregoa a **Consulta de Contribuintes SEFAZ/MG 165/2003, 90/2010 e 111/2014**;

(vi) **misturador de concreto** - o óleo diesel consumido em betoneira utilizada para misturar o concreto faz parte da linha principal de produção do cimento, gerando, pois, direito ao crédito financeiro de ICMS;

(vii) **movimentação e carregamento de cimento** - o óleo diesel consumido em veículo para transporte do cimento ao depósito e seu carregamento para acondicionamento, faz parte da etapa produtiva principal do estabelecimento;

(viii) **vibrador de concreto** – trata-se de uma ferramenta fundamental para fazer o adensamento do concreto, sua principal função é justamente impedir a formação de falhas ou bolhas de ar, que futuramente podem transformar-se em fissuras. É essencial, desde que aplicado no processo industrial de fabricação do cimento e, não, em construção civil; bem como outros itens ali destacados.

Argumenta que, “*noutro ponto, o fato do bem, máquina ou veículo, que tem o óleo diesel neles consumido, classificado como produto intermediário pelo contribuinte, ser de propriedade de terceiro sublocado ou terceirizado em verdadeira prestação de serviços, não exclui o direito de aproveitamento do crédito financeiro, na escrita fiscal do contribuinte, até mesmo porque o art. 20 da LC n. 87/96 não impõe essas restrições, especificamente, ao crédito de ICMS de produtos intermediários*”.

Salienta que, “*no que tange ao § 1º do art. 20 da LC 87/96, apenas quanto aos créditos físicos de ICMS, isto é, aqueles vinculados à própria operação de*

*circulação de mercadorias ou à prestação de serviços sujeitos à incidência do ICMS, numa base de imposto contra imposto, é que não dão direito ao crédito para as operações isentas ou não-tributadas, até mesmo porque se não houve recolhimento de imposto na etapa anterior, não há nada a se compensar na etapa posterior para fins da técnica contábil da não-cumulatividade”.*

Prossegue alegando que *“a última parte do § 1º do art. 20 da LC 87/96, é uma restrição apenas ao crédito financeiro de ICMS, isto é, aquele que é encarado como desoneração de custos financeiros de produção e circulação econômica da mercadoria ou da prestação de serviço sujeito ao ICMS, pois a vedação de crédito para a entrada de mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, vincula-se ao fato de poderem ser suprimidos como custo financeiro de produção, já que não lhe é essencial, devendo, então, ser encarado como despesa contábil não reembolsável”.*

Pondera, nesse sentido, que *“a Solução de Consulta DOLT/SUTRI nº 088/2007, que traz norma interna vinculativa apenas para os agentes fiscais autuantes, e, não, para os Ilustres Conselheiros (não se aplica in casu o art.110 do RPTA/MG), não representa a melhor interpretação do §1º do art.20 da Lei Kandir, visto que pouco importa os bens, as máquinas e os veículos passíveis de gerar crédito financeiro de ICMS pelo consumo de óleo diesel (produto intermediário) serem objeto de terceirização de serviços (bem de propriedade de terceiro e com operação por funcionário da empresa contratada), que estão sujeitos à incidência do ISS Municipal e, não, do ICMS. Essa restrição somente se impõe aos créditos físicos de ICMS e, não, aos créditos financeiros, onde se deve perquirir tão somente se são utilizados na linha principal de produção, ou seja, de que não são bens alheios à atividade do estabelecimento”.*

Ressalta que a planilha por ela elaborada com base no Anexo 8 do Auto de Infração *“não leva em consideração esta distinção entre bens de propriedade da CSN, bens de terceiros sublocados e bens de terceiro terceirizados pelas razões acima ventiladas, o que não infirma possa ainda ser utilizada pelos Conselheiros julgadores que adotarem a interpretação restritiva da Solução de Consulta DOLT/SUTRI nº 088/2007, desde que se excluam aqueles itens discriminados que, embora façam parte da linha principal, não cumpram essa segunda condição”.*

Requer, nesses termos, *“a redução do crédito tributário cobrado no lançamento fiscal, mediante a consideração dos itens relevantes apontados em planilha do contribuinte, anexada à esta peça impugnativa, vez que atuariam como produtos intermediários no processo produtivo do estabelecimento, pois entram em contato imediato com a matéria-prima, o produto em transformação ou o produto final, esses bens se desgastam, continuamente, pelo uso ao unir as etapas industriais de produção do cimento, em linha principal”.*

Passa a discorrer sobre *“aproveitamento dos créditos financeiros de ICMS do óleo diesel”*, transcrevendo, inicialmente, as disposições contidas no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88 e nos arts. 19, 20 e 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

Aduz, nessa linha, que, “*pela simples leitura dos dispositivos legais é possível verificar que, nos termos do inciso I do artigo 33 da Lei Complementar nº 87 de 1996, apenas o direito ao crédito no que tange aos bens destinados ao uso e consumo foi postergado para janeiro de 2033, não havendo qualquer limitação temporal quanto à tomada de créditos decorrentes da aquisição dos insumos do processo produtivo, inclusive produtos intermediários*”.

A seu ver, “*no presente caso, o óleo diesel destacado pela Fiscalização no Auto de Infração configura uma extensão do conceito de insumo de produção, que foi classificada como produto intermediário, sendo que a matéria-prima propriamente dita e o material de embalagem seriam espécie de crédito físico do ICMS, enquanto o produto intermediário apenas quando é consumido no processo produtivo e não integra o produto final seria hipótese de crédito financeiro do ICMS, vez que não está adstrito à cadeia de circulação de mercadorias, mormente à sistemática da não-cumulatividade estrita do imposto contra imposto, porém, sim, da não-cumulatividade ampla*”.

Cita doutrina sobre o tema e afirma que, “*como é possível notar, apenas os insumos de produção, os materiais de embalagem e alguns produtos intermediários integram o produto que dá saída ao estabelecimento, nos termos das alíneas do inciso II do art. 222 do RICMS/MG, sendo que os créditos da entrada podem ser abatidos por compensação contábil do débito de ICMS na saída, no final do período de apuração mensal do ICMS. Neste caso, os créditos se submeteriam ao regime de crédito físico de ICMS*”.

Sustenta que, “*por sua vez, se os produtos intermediários são consumidos diretamente no processo de industrialização, dentro da finalidade que lhes são próprias, mesmo sem seu desaparecimento físico total e desde que sejam essenciais à obtenção do produto final, ainda que não tenham contato imediato com o produto em transformação, serão considerados como crédito financeiro de ICMS*”.

No seu entender, “*a LC n. 87/96 e a Lei n. 6.763/75 instituíram o sistema do crédito financeiro de ICMS tão somente para os produtos intermediários consumidos no processo produtivo e que são relevantes para a transformação industrial dos insumos no produto final, o que não se aplica àqueles produtos intermediários que integram o produto final, como verdadeiros insumos*”, vale dizer, “*o óleo diesel, como produto intermediário, é consumido como combustível de maquinário, bens e veículos diretamente associados ao processo industrial de transformação do minério, o que implica na sua conversão em força motriz para essas máquinas e bens e, portanto, essencial para o processo dinâmico de transformação industrial do cimento e seu transporte entre a mina de calcário e argila bruta e a usina, consoante delimita a IN SLT n. 01/86*”.

Inferre que “*a entrada do óleo diesel no estabelecimento, não está associado na cadeia de circulação de mercadoria à saída de óleo diesel ou de outro produto dele derivado, quando se poderia aproveitar a sistemática de créditos do imposto contra imposto do crédito físico, contudo pelo contrário, o óleo diesel seria tratado apenas como custo financeiro da produção e do transporte interno do minério até a saída do produto final*”.

Afirma que, “além dos dispositivos supramencionados, o embasamento legal utilizado para demonstrar a validade dos créditos tomados pela Impugnante se calca no RICMS/MG (Decreto nº 43.080 de 2002), bem como na Instrução Normativa SLT nº 1 de 1986, que dispõem sobre o creditamento de ICMS decorrentes da aquisição dos produtos intermediários”.

Acrescenta que, “embora o RICMS/MG tenha definido na alínea ‘b’ do inciso V do artigo 66, a condição que um produto precisa ter para ser caracterizado como produto intermediário para efeitos de creditamento do ICMS, este dispositivo legal deve ser analisado em conformidade com a legislação complementar de regência que garante direito de crédito do imposto para a aquisição de insumos de produção”.

Lembra que, “justamente visando acabar com eventuais divergências acerca do conceito de produtos intermediários que a Superintendência de Legislação e Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais - SLT editou a Instrução Normativa nº 1 de 1986”.

Cita o inciso I da IN nº 01/86, sustentando que, “a partir dessa definição pode-se extrair que **o consumo imediato envolve a presença concorrente de três requisitos:** (i) que o produto seja considerado individualizado; (ii) que seja consumido diretamente na linha de produção; e (iii) que seja considerado essencial na fabricação do bem a ser produzido”.

No entanto, segundo sua visão, o Fisco, “apesar de certamente reconhecer que os produtos em discussão são essenciais na atividade produtiva da Impugnante, entendeu que estes não geram direito de crédito por não fazerem parte da linha principal de produção, ao fundamento de que foram utilizados em atividades exercidas fora do estabelecimento do sujeito passivo”.

Porém, na sua ótica, “este entendimento se encontra equivocado e baseado em critério sem fundamentação legal, pois, conforme se denota do próprio processo produtivo da empresa, os produtos em referência são utilizados e consumidos em linha de produção principal, de acordo com os termos legais para a caracterização dos produtos intermediários, com o fim de aproveitamento de créditos de ICMS”.

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

Menciona o inciso II da IN nº 01/86 e afirma que, “do conceito de consumo integral extraem-se os seguintes requisitos: (i) que o produto seja exaurido no processo produtivo; e (ii) que este exaurimento se dê por força de seu emprego no processo industrial”.

Conclui que, “somando-se todos os requisitos para fins de caracterização do produto intermediário, na modalidade consumo imediato e integral, exige-se, concorrentemente, a presença dos seguintes fatores: (i) que o produto seja



*individualizado; (ii) que o produto seja consumido na linha principal de produção; (iii) que haja o seu exaurimento, ainda que parcial, em decorrência de seu emprego no processo industrial; e (iv) que ele seja essencial na fabricação do novo produto”.*

Assim, segundo seu entendimento, “**produto intermediário é todo aquele que, ainda que não integre o produto final, seja essencial e consumido, mesmo que parcialmente, durante o processo produtivo**”.

Assevera que o TJMG “**vem se posicionando no sentido 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**”, sendo este o mesmo entendimento do STJ.

Afirma que “*o enquadramento do óleo diesel como produto intermediário ou como bem de uso e consumo, depende, pois, da verificação de sua aplicação industrial nos bens, máquinas e veículos, isto é, se estão ou não dentro de sua linha operacional e se são essenciais ou não ao processo produtivo da Impugnante*”.

Finaliza sua defesa reportando-se a “**Maquinários Específicos da Linha Operacional da Autuada**”, apresentando os seguintes argumentos:

“... VII – DOS MAQUINÁRIOS ESPECÍFICOS DA LINHA OPERACIONAL DA AUTUADA – EXCLUSÃO INDEVIDA DOS GERADORES MOVIDOS A ÓLEO DIESEL EMPREGADOS NA TRANSFORMAÇÃO INDUSTRIAL DO CIMENTO – SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 090/2010

Diferentemente da autuação fiscal, existem outros *produtos intermediários*, dentre os itens autuados, que poderiam gerar créditos financeiros de ICMS, aptos a serem apropriados pela Impugnante, como, por exemplo, aqueles responsáveis pelo beneficiamento do cimento, incluindo ainda o seu transporte interno, dentro do estabelecimento autuado, consoante aplicação analógica que se faz do **art. 3º da IN SUTRI n. 01/2014**, até mesmo porque parte da produção industrial do cimento se relaciona à extração de calcário e de argila bruta das minas, sob a forma de rochas.

Considerando que a aferição do consumo de óleo diesel da unidade de Arcos-MG, no presente trabalho fiscal, contempla, em grande parte, os veículos que são utilizados dentro e fora da linha operacional da autuada, e como o trabalho fiscal se fundou nele, mediante a elaboração do Anexo 1.8 do Auto de Infração, houve um certo descaso por parte da Fiscalização, quanto às máquinas movidas à óleo diesel e aptas a gerar o direito de apropriação de créditos financeiros de ICMS, malgrado tenham gerado a glosa de créditos de *produtos intermediários*, visto

que foram considerados empregados em linha marginal de produção do cimento.

Pode-se citar aqui os **geradores elétricos** movidos a óleo diesel que produzem energia elétrica consumida no processo produtivo da Impugnante, inclusive em etapas de beneficiamento ou acondicionamento não-industrial, realizados em atividade complementar à produção primária, consoante reza o **parágrafo único do art.3º da IN SUTRI n. 01/2014**.

Dependeria de um trabalho pericial, o levantamento do inventário de geradores elétricos movidos a óleo diesel e empregados no processo industrial da Impugnante, no alcance dado pela norma regulamentar da SUTRI acima, de modo a se apurar o consumo de óleo diesel, enquanto *produto intermediário*.

Neste sentido, a própria **Solução de Consulta de Contribuintes da SEF/MG n. 090/2010** permite o aproveitamento dos créditos de ICMS pelo contribuinte, quando o óleo diesel é convertido em energia elétrica utilizada diretamente no seu processo produtivo, no alcance dado pela **IN SUTRI n. 01/2014**, *in verbis*:

(...) Tendo em vista que a Consulente gera parte da própria energia elétrica que utiliza, nos termos do inciso III c/c § 4º, ambos do art. 66 do RICMS/2002, cabe-lhe direito, a título de crédito, da parte do **valor destacado na nota fiscal de aquisição do óleo DIESEL utilizado na produção da energia elétrica**, considerada a **proporção da energia efetivamente consumida diretamente no processo produtivo**, observado o disposto na Instrução Normativa citada e desde que vinculada a uma operação subsequente tributada pelo ICMS.

Portanto, nota-se que os **geradores de energia elétrica movidos a óleo diesel** e diretamente associadas ao processo produtivo da Impugnante não foram inseridos no cálculo da estimativa do lançamento por arbitramento realizado pela Fiscalização, apesar de ser pacífico o entendimento de que são capazes de gerar créditos de ICMS.

Vislumbra-se que o consumo de óleo diesel nas máquinas estacionárias para o suprimento de energia elétrica na linha principal foram objeto da presente autuação fiscal e, por conseguinte, geraram a glosa de créditos financeiros de ICMS, na conta corrente fiscal da Impugnante, contudo, em nossa planilha, que foi indicada no **item V desta peça impugnativa**, foi

indicado os bens da **coluna F (Função)** com indicação “*suprimento de energia*”.

[...]

VIII – DOS MAQUINÁRIOS ESPECÍFICOS DA LINHA OPERACIONAL DA AUTUADA – EXCLUSÃO INDEVIDA DOS VEÍCULOS DE TERCEIRO LOCADOS E OPERADOS POR EMPREGADOS DA AUTUADA – SOLUÇÃO DE CONSULTA DOLT/SUTRI N. 088/2007

Na Solução de Consulta DOLT/SUTRI nº 088/2007, o Fisco estende o conceito de “*veículo próprio*” para os bens de terceiros locados, emprestados ou cedidos, contratualmente, porém operados pelo próprio contribuinte, *ex vi* do art.222, VII, do RICMS/MG, e que, logo, engendram direito de crédito de ICMS para o contribuinte, *in litteris*:

(...) 1 - O óleo DIESEL consumido por máquinas, veículos e equipamentos próprios no processo de extração, movimentação, beneficiamento ou estocagem de minério enseja o aproveitamento do crédito do imposto, corretamente destacado em documento fiscal, nos termos do inciso VII, art. 66 da Parte Geral do RICMS/2002, e atendidas as condições dispostas na citada Instrução Normativa SLT n.º 01/2001.

**O óleo DIESEL consumido em veículos formalmente locados de terceiros, utilizados pela Consulente para movimentar seus produtos, também enseja o aproveitamento do crédito do imposto relativo à sua aquisição, em razão do disposto no art. 222, VII, do mesmo RICMS.**

Contudo, a apropriação do crédito, em qualquer hipótese, restringe-se às entradas do óleo DIESEL consumido na lavra, na movimentação e no beneficiamento desenvolvidos pela Consulente, nos limites de cada estabelecimento. (...).

Considerando que o Fisco fixou como equipamento ou veículo de terceiro e operado por terceiro, todos os equipamentos e bens, sob o contrato da LOCMAIS de locação de máquinas, que, na verdade, são operados por funcionários da CSN, **demonstra-se, cabalmente, que o arbitramento fiscal feito no Anexo 1.8 do Auto de Infração está incorreto, como se pode perceber da amostra de contrato da LOCMAIS com a CSN, que foi anexada à presente peça impugnativa (Doc. 03).**

**Da análise do contrato em tela, é possível concluir que não previsão de fornecimento de mão-de-obra pela contraparte. Isso porque, as máquinas são operadas por funcionários da Impugnante, afastando as razões adotadas pela fiscalização.**

Veja abaixo o excerto da planilha do Fisco do Anexo 1.8 do Auto de Infração, em que aponta, equivocadamente, bem locado da LOCMAIS, como bem de terceiro e operado por terceiro, *in litteris*:

[...]

Com fulcro nas informações da base contratual da CSN e utilizadas pela própria Fiscalização, na elaboração do presente trabalho fiscal, a Impugnante procurou a todo tempo atender às solicitações do agente autuante, durante o período em que esteve sob monitoramento, antes do início da ação fiscal, porém, apesar disso, o Fisco não analisou com o devido rigor os dados da base contratual com terceiros da CSN, de modo a se, realmente, observar e segregar quais os bens são de propriedade da empresa, quais são de propriedade de terceiros, subdividido em: operado pela CSN e operado por terceiros; o que *per se stante* infirma e fragiliza o presente trabalho fiscal, consoante amostragem que fizemos acima, confrontada com o contrato da LOCMAIS, em anexo (**Doc. 03**).

Portanto, Ilustres Conselheiros, realmente não se pode prescindir da prova pericial para se apurar, regularmente, quais bens desconsiderados pelo Fisco seriam da linha principal e também de sua propriedade, ou ainda sublocados de terceiro, o que geraria, incontestavelmente, seu direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, em sua escrita fiscal, consoante permite a **Solução de Consulta DOLT/SUTRI nº 088/2007, caso não se permita os créditos, oriundos de bens de terceiros e operados por terceiros, segundo interpretação mais restritiva, que já explanamos alhures.**

Os bens de terceiros, que são objeto dos contratos da LOCMAIS, deveriam ter sido excluídos da presente autuação fiscal e não o foram, mesmo sob a rígida interpretação da **Solução de Consulta DOLT/SUTRI nº 088/2007**. Tudo isso demonstra à saciedade a fragilidade do trabalho fiscal.

[...]

IX – DOS MAQUINÁRIOS ESPECÍFICOS DA LINHA OPERACIONAL DA AUTUADA – EXCLUSÃO INDEVIDA DOS VEÍCULOS TERCEIRIZADOS EMPREGADOS NA LINHA OPERACIONAL DA AUTUADA – CRÉDITO

FINANCEIRO DE ICMS PARA OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS

Quanto aos **créditos financeiros de ICMS**, que podem ser incorporados pelo contribuinte de forma incondicionada em sua escrita fiscal, diferente do que se passa com os créditos físicos, que acompanham o *ciclo de circulação* das mercadorias e se sujeitam à regra constitucional do **art. 155, § 2º, II, a e b, da CF/88**, se a operação subsequente for isenta ou não-tributada, não gera o estorno do crédito, até mesmo porque os créditos financeiros, como já foi aqui asseverado, representam apenas o elemento do custo financeiro, como despesa contábil, que justifica a apropriação do crédito de ICMS pelo contribuinte.

[...]

Neste diapasão, como já foi explanado alhures, os *produtos intermediários*, desde que sejam consumidos na linha industrial e sejam essenciais no processo de transformação industrial do produto final, serão créditos financeiros de ICMS, pois estarão desvinculados do *ciclo de circulação* de mercadorias.

Nada obstante, lado outro, se o *produto intermediário* integra o produto final, quando ele é transformado, atuará, de veras, como verdadeiro insumo de produção, vinculando-se, pois, à circulação de mercadorias, subsumindo-se ao regime do crédito físico de ICMS e à regra constitucional do **art. 155, § 2º, II, a e b, da CF/88**.

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

Em sentido contrário, a **Solução de Consulta de Contribuintes DOLT-SUTRI n. 088-2007** professa o entendimento de que apenas os contratos formais de locação e cessão de bens e máquinas de terceiros, de um modo geral, desde que os funcionários do contribuinte operem essas máquinas, é que podem gerar direito de crédito de ICMS, concluindo, pois, pelo regime do crédito físico da não-cumulatividade do ICMS.

Deveras, a prestação de serviço terceirizada do transporte interno do calcário e da argila bruta no município e das atividades de

carregamento/descarregamento e armazenamento do minério beneficiado, dentre outras, associadas ao processo industrial de produção de cimento estaria classificada no **item 11.04 e 16.02 do Anexo da lista de serviços da LC n. 116/03** e, portanto, sujeita ao ISS Municipal e fora do campo de incidência do ICMS Estadual.

*Concessa venia*, em face das sobreditas razões, pensamos que os créditos de *produtos intermediários* que são consumidos na linha industrial, que não integram a mercadoria em transformação e que, posteriormente, dão saída do estabelecimento do contribuinte, não estão diretamente associados ao *ciclo de circulação de mercadorias*, e, logo, devem ser encarados tão somente como *custo financeiro de produção*.

Como já foi visto, a Lei Kandir previu de forma limitada a utilização dos créditos financeiros de ICMS, visto que existem requisitos específicos para sua apropriação pelo contribuinte, como, por exemplo, o que se passa com a *entrada de bens do ativo imobilizado ...*" (Destques da Impugnante)

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:

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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) (DESTACOU-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. AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO.”**

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

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 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.

Lei Complementar 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 à 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 permite o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários, assim entendidos aqueles que sejam consumidos ou que integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

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:

(...)

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 a alínea “b” do inciso V do art. 66 faz alusão ao termo “consumidos” **não** está fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo”, sob pena de absoluta contradição.

Na verdade, tal dispositivo legal está a afirmar que se enquadram no conceito de produtos intermediários aqueles que, embora não se integrem ao produto final, sejam utilizados diretamente na industrialização ou, no caso das mineradoras, aqueles que sejam utilizados diretamente no processo produtivo mineral.

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86, segundo a qual produto intermediário é aquele que, empregado **diretamente no processo de industrialização**, integra-se ao novo produto, bem como 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**.

Instrução Normativa SLT Nº 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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

(Destacou-se)

(...)

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.

Ressalte-se, desde já, que **inexiste, no caso do presente processo, consumo de óleo diesel em máquinas e equipamentos que tenham participação direta na industrialização propriamente dita**, isto é, o **óleo diesel não é consumido em máquinas ou equipamentos que tenham participação direta na obtenção do cimento**.

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.

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**

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:

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

**ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS MANTIDOS**

<b>EQUIPAMENTO/ VEÍCULO</b>	<b>FUNÇÃO</b>	<b>LOCAL APLICAÇÃO</b>
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 simplesmente 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
EMPILHADEIRA	MOVIMENTAÇÃO E CARREGAMENTO DE CIMENTO - LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRAS DE 7 TON, 3,5 TON E 2,5 TON CSN ARCOS	LOGÍSTICA	CSN	TRADIMAQ
EMPILHADEIRA	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”, “Sucção 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).

Instrução Normativa nº 01/14

Art. 2º Para fins de aplicação da legislação do ICMS, considera-se como produto primário aquele resultante de extração mineral e de suas atividades complementares que, cumulativamente:

(...)

III - não tenha sido submetido a processo ou tratamento do qual resulte alteração da composição química ou estrutura cristalográfica do mineral extraído.

Parágrafo único. A título exemplificativo, constituem processos ou tratamentos complementares à extração mineral **(beneficiamento mineral ou não industrial)** dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias:

- I - fragmentação;
- II - pulverização;
- III - classificação;
- IV - concentração;
- V - separação magnética;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- VI - flotação;
- VII - homogeneização;
- VIII - aglomeração ou aglutinação;
- IX - briquetagem;
- X - nodulação;
- XI - sinterização;
- XII - pelotização;
- XIII - ativação;
- XIV - coqueificação;
- XV - desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtragem;
- XVI - levigação. (Destacou-se)

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**:

### ACÓRDÃO Nº 22.772/17/3ª

“... 2.2. CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO:

[...]

• “CORREIA 30 3 16X1 16 2 PLYLON 220 ST”, “CORREIA 450 MM 3 16X1 16 5 PLYON EP32”, “CORREIA C TALISCA EM V”, “CORREIA TRANSP 550X2735MM 8583 HEB”, “CORREIA TRANSP L24 2PN 1200 1 8X1 16” E “CORREIA TRANSP L30 3 8 X 1 8 3 LONAS”:

UTILIZADAS NO TRANSPORTE DE MATERIAIS (CLÍNQUER, ESCÓRIA, COMBUSTÍVEL, CIMENTO, ETC.).

**REITERE-SE QUE 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. ASSIM, AS CORREIAS TRANSPORTADORAS (MANTAS DO TRANSPORTADORES DE CORREIAS) DEVEM SER CONSIDERADOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO.**

[...]

ASSIM, CORRETAMENTE AGIU O FISCO AO EFETUAR A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS PRODUTOS OBJETO DA AUTUAÇÃO, UMA VEZ QUE EFETIVAMENTE CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CUJOS CRÉDITOS SÃO VEDADOS PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE, NOS TERMOS PREVISTOS NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02 ...”

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*:

Consulta de Contribuinte nº 090/2010

Ementa:

“CRÉDITO DE ICMS – ÓLEO DIESEL – ENERGIA ELÉTRICA – O óleo diesel utilizado na produção da energia elétrica consumida diretamente no processo produtivo enseja direito a crédito, considerada a proporção da energia efetivamente consumida nesse processo, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, inclusive o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/1986.”

“Exposição:

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, informa exercer a atividade de galvanoplastia cujo processo produtivo pode ser descrito, resumidamente, como a imersão de peças em soluções químicas previamente aquecidas, onde, utilizando máquinas e energia (para eletrólise e força motriz das máquinas), ocorre o processo de revestimento.

Aduz que nesse processo utiliza óleo diesel consumido no gerador de energia elétrica aplicada exclusivamente como força motriz e para eletrólise, bem como gás canalizado e GLP utilizados no aquecimento das soluções químicas nas quais as peças são banhadas para obter o revestimento.

[...]

Em dúvida com relação à legislação, formula a presente consulta.

Consulta

1 – Pode se creditar do ICMS relativo à aquisição de óleo diesel consumido no gerador de energia elétrica aplicada exclusivamente como força motriz e para eletrólise no processo de galvanização?

[...]

Resposta:

1 – Inicialmente, caber ressaltar que pode ser abatido sob a forma de crédito o imposto incidente nas entradas 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, nos termos do inciso V, art. 66 do RICMS/2002.

**A energia elétrica adquirida e utilizada no processo produtivo e o óleo diesel consumido no gerador próprio de energia elétrica utilizada nesse processo** ensejam direito a crédito somente quando atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, inclusive na Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Tendo em vista que a Consulente gera parte da própria energia elétrica que utiliza, nos termos do inciso III c/c § 4º, ambos do art. 66 do RICMS/2002, cabe-lhe direito, a título de crédito, da parte do valor destacado na nota fiscal de aquisição do óleo diesel utilizado na produção da energia elétrica, considerada a proporção da energia efetivamente consumida diretamente no processo produtivo, observado o disposto na Instrução Normativa citada e desde que vinculada a uma operação subsequente tributada pelo ICMS ...” (Destacou-se)

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 genericamente 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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

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.

(...)

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.

Corroborar esse entendimento o acórdão abaixo reproduzido, *verbis*:

### 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.”

[DESTACOU-SE]

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a matéria analisada no presente tópico:

Manifestação Fiscal

“... Conforme se constata, o Fisco observou o estabelecido no art. 3º da IN SUTRI nº 01/2014, referente à atividade de extração mineral do calcário e da argila, admitindo o aproveitamento crédito de ICMS relativo à aquisição de óleo diesel utilizado como propulsor de máquinas e equipamentos ou geração de força motriz empregada diretamente no processo de produção, extração e na movimentação do produto mineral do local da extração até o local de beneficiamento mineral ou estocagem, sempre em contato físico direto com o produto; quando os equipamentos/veículos são de propriedade da Autuada.

Oportuno destacar que os esclarecimentos fornecidos pela Autuada com relação a alguns locais de aplicação relacionados nas planilhas acima constam no arquivo anexado ao Grupo ‘Documentos de Início de Ação Fiscal’ denominado ‘Diversos e-mail trocados entre Fisco e a CSN’.

A Autuada anexa à Impugnação planilha denominada ‘Cópia de 4 - Doc. 02 - Análise Contribu.xlsx’ (Doc.2), esclarecendo que editou o Anexo 1.8 (sic) do Auto de Infração para incluir as informações pertinentes aos itens autuados que considera produtos intermediários. Acrescenta que, na aba “Consolidação Contribuinte”, apurou um montante de 1.742.353,74 litros de óleo diesel, que deveria ser excluído da exigência fiscal, oriunda do estorno de crédito de ICMS, do total de 5.572.129,19 litros de óleo diesel desconsiderados pelo Fisco.

Ressalta, ainda, que a planilha em questão (Doc. 02) não leva em consideração a distinção entre bens de propriedade da CSN, bens de terceiros sublocados e bens de terceiro terceirizados.

Discorda do estorno do crédito realizado pelo Fisco referente ao óleo diesel utilizados nos seguintes bens/funções: transporte de clínquer, de ultrafinos, de rochas e de cimento; abastecimento do britador; carregamento de clínquer; escavação, suprimento de

energia elétrica, misturador de concreto; movimentação e carregamento de cimento e vibrador de concreto.

Importante esclarecer que a Impugnante cita várias vezes o 'Anexo 1.8 do Auto de Infração' fazendo referência ao Anexo 8.0 do e-PTA – '8.0-Demonstrativo, por período de apuração e por máquina/equipamento/veículo, do consumo de óleo diesel considerado material de uso ou consumo de acordo com a análise do Fisco.'

Diante do exposto, constata-se que a Defesa entende correto o estorno de 3.829.775,45 litros de óleo diesel realizado pelo Fisco.

Cabe destacar que, dos 1.742.353,74 litros de óleo diesel apurados pela Impugnante na planilha (Doc.02) que entende que deveriam ser excluídos da exigência fiscal, 284.958,74 litros referem-se ao consumo de óleo diesel utilizados em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade de terceiros e operados por eles.

O restante do óleo diesel apurado pela Impugnante mencionado acima refere-se aos seguintes equipamentos/veículos de propriedade da Autuada extraídos da planilha da Autuada (Doc. 02):

[...]

No que se refere aos equipamentos/veículos utilizados no transporte/carregamento, cabe frisar que nenhum deles foi utilizado na atividade de extração mineral (mina). A informação de "Transporte de Clínquer – movimentação interna" na mina está equivocada, uma vez que o clínquer é produzido em etapa posterior à extração mineral. Assim, não há que se falar em movimentação de clínquer na mina, conforme pode ser claramente constatado na descrição do processo produtivo da Autuada (Fluxo Produtivo) na presente Impugnação.

No tocante ao '**Transporte de Ultrafinos**' (caminhão) e ao '**Carregamento de Ultrafinos**' (pá carregadeira), **trata-se de movimentação interna na 'Baia'**, ou seja, em '*Locais com capacidades definidas destinados ao armazenamento de matérias-primas (argila, calcário, gesso natural, gesso sintético, minério de ferro ou pó*

*coletor, areia, bauxita, etc), materiais e ou produtos essenciais ao processo produtivo.’, conforme esclarecimento prestado pela Autuada anexado ao e-PTA denominado ‘Diversos e-mail trocados entre Fisco e a CSN’. **Portanto, local diverso de onde ocorre a extração mineral (mina).***

Em relação às **empilhadeiras** utilizadas na movimentação/carregamento de cimento nos locais ‘ensacadeira e logística’, **trata-se de veículos de apoio operacional** utilizados para movimentação interna.

No que se refere à **‘betoneira’** utilizada na mistura do concreto, **a própria Autuada informa tratar-se de pavimentação.**

Quanto à **‘máquina de vibração de concreto’**, **destaca-se que a Contribuinte comercializa cimento e não concreto. Portanto, o concreto foi utilizado pela mesma em seu estabelecimento, ou seja, material de uso ou consumo.** Comprova essa afirmação o volume irrisório de 6 (seis) litros de óleo diesel utilizado pela máquina em questão somente no mês de dezembro/2020, conforme declaração da Autuada (Anexo 6).

A Autuada alega que os **geradores elétricos** movidos à óleo diesel produzem energia elétrica consumida no processo produtivo, inclusive em etapas de beneficiamento ou acondicionamento não-industrial, realizados em atividade complementar à produção primária, porém não apresenta nenhuma menção ou comprovação de quais máquinas/equipamentos consumiram a energia gerada pelos referidos geradores. Acrescenta, ainda, que a energia empregada no processo industrial de transformação do cimento, por meio do maquinário estacionário, representa produto intermediário, apto a gerar crédito financeiro de ICMS. Entretanto, mais uma vez não demonstra em quais equipamentos/máquinas essa energia foi consumida.

Com respeito aos geradores, **trata-se de 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.

Conforme já mencionado em preliminar, o Fisco 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 genericamente 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.

Resta, ainda, a análise dos equipamentos citados nominalmente pela Impugnante utilizados para abastecimento do **britador** (caminhões) e **escavação** (escavadeira).

**Os créditos do óleo diesel utilizados em todos os caminhões de propriedade da Contribuinte para abastecimento do britador na atividade de extração mineral (mina) foram mantidos** e os créditos do óleo diesel utilizados em caminhões de propriedade de terceiros operados por eles foram glosados.

Do mesmo modo, **os créditos de óleo diesel utilizados nas escavadeiras de propriedade da Autuada na atividade de extração mineral (mina) foram mantidos** e os créditos de óleo diesel referentes às escavadeiras de propriedade de terceiros operados por eles e das escavadeiras utilizadas fora da mina foram estornados, conforme demonstrativos dos estornos realizados pelo Fisco por equipamentos/máquinas/veículos apresentados na presente manifestação ...”

[Destacou-se]

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 Clinquer	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

# 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
EMPILHADEIRA	MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAIS - Manutenção de revestimento Refratário para atendimento emergencia (fora de GP) - Arcos	CIMENTO	TERCEIRO	SER
ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO - Serviços de recuperação civil da área 225 e 216 - ARCOS	PLANTA	TERCEIRO	GMAX
ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO - Locação e Operação de Equipamentos - Cimentos Arcos/MG	BAIAS	TERCEIRO	GILTRANS
ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO - Locação e Operação de Equipamentos - Cimentos Arcos/MG	PLANTA	TERCEIRO	GILTRANS
ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO - Movimentação Interna 05 Caminhões 8x4, 02 Escavadeiras Com Concha E Rompedor	MINA	TERCEIRO	KS
ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO DE ROCHAS - Movimentação Interna 05 Caminhões Basculantes Traçados 8x4	MINA	TERCEIRO	MINASOL
ESCAVADEIRA	DESAGREGAÇÃO DE MATERIAIS - Serviço De Manutenção Refratária Gp E Rotina	FORNO 2	TERCEIRO	LEMI
ESCAVADEIRA	MOVIMENTAÇÃO DE INSERVÍVEIS - Movimentação interna 01 escavadeira hidráulica com garra CSN Arcos (MG)	ENTREPOSTO	TERCEIRO	CHB
ESCAVADEIRA	MOVIMENTAÇÃO DE INSERVÍVEIS - Prestação de serviços com escavadeira hidraulica para movimentação de materiais na mineração de Arcos	ENTREPOSTO	TERCEIRO	CHB
ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO	ENSACADEIRA	TERCEIRO	TRAXTERRA
ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO	ENSACADEIRA	TERCEIRO	PLLENA
ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO	PLANTA	TERCEIRO	GILTRANS
ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO	PLANTA	TERCEIRO	TRAXTERRA
ESCAVADEIRA	ESCAVAÇÃO	PLANTA	TERCEIRO	GILTRANS
GUINDASTE	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA	TERCEIRO	PRESMONTEC
GUINDASTE	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Içamento Para Atendimento As Atividades De Manutenção	PLANTA	TERCEIRO	PRESMONTEC
GUINDASTE	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviço Com Guindastes E Caminhões Muncck's Para Atendimento A Parada Na Csn Cimentos Arcos/Mg	PLANTA	TERCEIRO	PRESMONTEC
MICRO ÔNIBUS	TRANSPORTE DE PESSOAS - Transporte De Pessoas E Pequenas Cargas Com Veículo Sedan - Csn Arcos	PLANTA	TERCEIRO	CARDOSO
MOTO NIVELADORA	NIVELAMENTO DE VIAS - Locação e Operação de equipamentos para Pavimentação - Arcos	PLANTA	TERCEIRO	GMAX
MUNCK	IÇAMENTO DE CARGAS - Serviços De Operação De Caminhões Muncks E Guindastes Para As Grandes Paradas De Arcos	PLANTA	TERCEIRO	PRESMONTEC
MUNCK	IÇAMENTO DE CARGAS - Movimentação interna com Caminhão Munck 12T para CSN Arcos (MG)	PLANTA	TERCEIRO	GMAX
MUNCK	Montagens elétricas e mecânicas do sistema de lubrificação do resfriador de Clínquer	PLANTA	TERCEIRO	SINAMEC
MUNCK	IÇAMENTO DE CARGAS - Troca dos tecidos internos do silo de farinha da Linha de clínquer	CLINQUER	TERCEIRO	SEMIC
PÁ MECÂNICA	CARREGAMENTO DE ULTRAFINOS	PLANTA	TERCEIRO	TRAXTERRA
PÁ MECÂNICA	CARREGAMENTO DE FUNDENTES	PLANTA	TERCEIRO	TRAXTERRA
PÁ MECÂNICA	CARREGAMENTO DE ULTRAFINOS	PLANTA	TERCEIRO	CBSI
PÁ MECÂNICA	CARREGAMENTO DE FUNDENTES	PLANTA	TERCEIRO	CBSI
PLATAFORMA	ELEVAÇÃO DE PESSOAS	PLANTA	TERCEIRO	TRADIMAQ
PLATAFORMA ELEVATÓRIA	REPARO NA TORRES DE CICLONE - Serviço De Montagem De Andaimes Na Área Dos Ciclones	CIMENTO	TERCEIRO	Montplan
PLATAFORMA ELEVATÓRIA	MANUTENÇÃO - Serviços De Manutenção Parada Arcos - Moagem Ii	MOAGEM	TERCEIRO	Semic
PLATAFORMA ELEVATÓRIA	ELEVAÇÃO DE PESSOAS - Serviços De Manutenção Civil, Predial, Hidráulica, Elétrica, Em Estruturas Metálicas E Outros Serviços Diversos, Na Csn Unidade Arcos	PLANTA	TERCEIRO	GOMIDE
PLATAFORMA ELEVATÓRIA	ELEVAÇÃO DE PESSOAS - Melhorias De Segurança	PLANTA	TERCEIRO	GOMIDE
RETRO ESCAVADEIRA	LIMPEZAS E ESCAVAÇÃO - Serviços de recuperação civil da área 225 e 216 - ARCOS	PLANTA	TERCEIRO	GMAX
RETROESCAVADEIRA	LIMPEZA E ESCAVAÇÃO	ENSACADEIRA	TERCEIRO	PLLENA
ROLO COMPRESSOR	COMPACTAÇÃO DE VIAS - Locação e Operação de equipamentos para Pavimentação - Arcos	PAVIMENTAÇÃO	TERCEIRO	GMAX
ROMPEDOR	FRAGMENTAÇÃO DE MATERIAIS - Movimentação Interna 05 Caminhões 8x4, 02 Escavadeiras Com Concha E Rompedor	MINA	TERCEIRO	KS
ROMPEDOR	FRAGMENTAÇÃO DE MATERIAIS - Manutenção Refratária Da Linha 2 - Gp	FORNO 2	TERCEIRO	LEMI
SONDA	SONDAGEM DE SOLO	MINA	TERCEIRO	GEOSOL
TORRE ILUMINAÇÃO	ILUMINAÇÃO DE ÁREAS - Serviços De Locação De Torres De Iluminação	PLANTA	TERCEIRO	ORGUEL
TRATOR DE ESTEIRAS	ATERRO - Regularização e aterro para construção de bases civis para transportadores de correia	PLANTA	TERCEIRO	PARANASA
TRATOR VASSOURA	LIMPEZA DE PISOS - Coleta E Transporte Efluentes E Desobstrução E Limpeza Tubulação	PLANTA	TERCEIRO	ROTOMIX

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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”, “Elevação 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 simplesmente 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.

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 n° 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 n° 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 n.º 01, 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 n° 01/86 e na revogada IN SLT n° 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 n° 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 n° 01/1986.

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

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

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

3 – Para que haja o creditamento do ICMS decorrente da aquisição do óleo diesel consumido nas etapas ou fases do processo de extração mineral, os veículos e maquinários, que o utilizam, 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. 3º da IN SUTRI nº 01/2014, poderá apropriar-se dos créditos do imposto oriundos das aquisições de óleo diesel decorrentes desta atividade.

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

5 – **Não. A realização de etapas do processo de extração mineral por meio de empresa diversa,**

**através de seus veículos e maquinários gera a contratação de serviços a cargo da Consulente.**

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

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

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

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 compõem, 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 pretérito.

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.” (Destacou-se)

Acrescente-se que a glosa de créditos relativos ao óleo diesel consumido em veículos de terceiros, operados por estes, foi aprovada em várias decisões deste 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*:

ACÓRDÃO Nº 21.572/17/2ª

“... CONFORME RELATADO A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA, NO PERÍODO DE AGOSTO A DEZEMBRO DE 2007, TENDO EM VISTA A PRÁTICA DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES:

[...]

3. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS, LANÇADOS SINTETICAMENTE NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”;

[...]

**3 – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS,** LANÇADOS SINTETICAMENTE NO LIVRO DE REGISTRO E APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”.

CONFORME RELATADO, A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, MEDIANTE LANÇAMENTO SINTÉTICO NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS, SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, RELATIVOS A ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS 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, SERVIÇOS ESTES **NÃO** SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO ICMS.

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.

O CRÉDITO DE ÓLEO DIESEL SOMENTE É PASSÍVEL DE APROPRIAÇÃO SE FOR CONSUMIDO EM MÁQUINAS, VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS PRÓPRIOS OU FORMALMENTE LOCADOS DE TERCEIROS, QUE SEJAM EMPREGADOS NAS FASES DE LAVRA, MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL E BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO, NO PROCESSO DE PRODUÇÃO DAS EMPRESAS MINERADORAS.

ESSE É O ENTENDIMENTO EXPOSTO PELA SEF/MG, NA SOLUÇÃO DADA À CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 01/2003, ABAIXO REPRODUZIDA:

[...]

Assim sendo, **não vislumbramos a possibilidade de apropriação de créditos relativos ao consumo de óleo diesel nos veículos e equipamentos de posse e propriedade dos terceiros contratados**, vez que o ajuste contratual é de prestação de serviços e não de locação de veículos e equipamentos. Neste último ocorre transferência de posse temporária durante a vigência da locação e ensejaria a apropriação de créditos por parte do locatário.

[...]

CORRETA, PORTANTO, A GLOSA DOS CRÉDITOS EFETUADA PELO FISCO, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02, DOS CRÉDITOS INERENTES AO ÓLEO DIESEL CONSUMO **EM MÁQUINAS, VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS, NÃO LOCADOS FORMALMENTE À AUTUADA ...**” (GRIFOU-SE)

**ACÓRDÃO Nº 21.311/17/2ª**

“... APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM MÁQUINAS/EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS NÃO UTILIZADOS NA LAVRA, MOVIMENTAÇÃO E NO BENEFICIAMENTO MINERAL E DE ÓLEO DIESEL UTILIZADO EM MÁQUINAS/VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS

TRATA-SE ESTES ITENS DO LANÇAMENTO, DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO RELATIVOS A MATERIAL DE USO E CONSUMO (ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM MÁQUINAS/EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS NÃO UTILIZADOS NA LAVRA, MOVIMENTAÇÃO E NO BENEFICIAMENTO MINERAL) E DE **ÓLEO DIESEL UTILIZADO EM MÁQUINAS/VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS** - ANEXOS 5 E 6 (FLS. 114/141).

EXIGÊNCIA DE ICMS APURADO APÓS RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75.

[...]

**EM RELAÇÃO AOS EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS**, O ESTORNO COMPREENDE O CONSUMO DE ÓLEO DIESEL EM: VEÍCULOS LEVES, TRATOR, CAMINHÃO PIPA, CAMINHÕES ARTICULADOS, ESCAVADEIRA, GERADORES, COMBOIO, CAMINHÕES FORD/VOLVO, ETC, PÁ CARREGADEIRA, MOTONIVELADORA, TORRE DE ILUMINAÇÃO, BOB CAT, PICK UP, CAMINHÃO VARREDEIRA, CAMINHÃO TRAÇADO, PERFURATRIZ, VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PASSAGEIROS, ETC.

DE MODO DIVERSO, MANTEVE OS CRÉDITOS NA PROPORÇÃO DO CONSUMO EM EQUIPAMENTOS VINCULADOS À ATIVIDADE DE EXTRAÇÃO E TRANSPORTE INTERNO DO MINÉRIO, COMO CAMINHÕES BÁSCULA, CARREGADEIRAS, ESCAVADEIRAS, PERFURATRIZES, DENTRE OUTROS, QUANDO DE PROPRIEDADE DA AUTUADA.

[...]

**DESTACA A FISCALIZAÇÃO QUE 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.

ASSEVERA A FISCALIZAÇÃO QUE NÃO EXISTIA RESSALVA NESTE SENTIDO NA IN SLT 01/01 PELO SIMPLES MOTIVO DE QUE REFERIDO ATO NORMATIVO TRATAVA DE SITUAÇÕES ALCANÇADAS PELO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS, NÃO HAVENDO SENTIDO EM RESSALVAR SITUAÇÕES QUE FUGIAM A SUA ABRANGÊNCIA.

APÓS ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE, ACIMA REPRODUZIDA, DESTACA A FISCALIZAÇÃO QUE O DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS DE ÓLEO DIESEL ADQUIRIDO POR EMPRESA MINERADORA SÓ É RECONHECIDO SE ELE FOR CONSUMIDO NO PROCESSO PRODUTIVO DA MINERAÇÃO (NO DESMONTE, NA MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAL ENTRE O DESMONTE E O BENEFICIAMENTO, NO BENEFICIAMENTO, NA MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAL ENTRE O BENEFICIAMENTO E A ESTOCAGEM E NA ESTOCAGEM).

EXPLICA, AINDA, QUE O ÓLEO DIESEL É CONSUMIDO NESSAS FASES DA PRODUÇÃO COMO FORÇA PROPULSORA (OU FORÇA MOTRIZ) DAS MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS QUE PARTICIPAM DE FORMA DIRETA NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO DE FERRO.

E, NESSE SENTIDO, NÃO FORAM ESTORNADOS CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS À ENTRADA DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NAS SEGUINTE ATIVIDADES (DENTRE OUTRAS):

- CARREGAMENTO DE MINÉRIO (INTERNAMENTE NAS MINAS);
- TRANSPORTE DE MINÉRIO (INTERNAMENTE NAS MINAS);
- MOVIMENTAÇÃO DE MINÉRIO;
- ESCAVAÇÃO - FRENTE DE LAVRA.

[...]

**CONFORME JÁ DESTACADO, FORAM ESTORNADOS, TAMBÉM, CRÉDITOS DO IMPOSTO RELATIVO A ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS, CONTRATADOS PELA IMPUGNANTE PARA DIVERSAS MODALIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, FATO GERADOR DO ISSQN.**

ASSIM, INDEPENDENTEMENTE DA 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.

**A CESSÃO DE ÓLEO DIESEL À PRESTADORA DE SERVIÇOS PARA UTILIZAÇÃO EM SEUS VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS RETIRA DA IMPUGNANTE O DIREITO AO CRÉDITO SOBRE TAL MERCADORIA, NA MEDIDA EM QUE A UTILIZAÇÃO DO PRODUTO SE DÁ NÃO PELA AUTUADA, MAS POR TERCEIRA EMPRESA COMPLETAMENTE ALHEIA À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DO COMBUSTÍVEL, GERADORA DO CRÉDITO DE ICMS EM DISCUSSÃO.**

[...]

DIFERENTEMENTE DO ENTENDIMENTO EXTERNADO PELA IMPUGNANTE, À LUZ DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS QUE REGEM A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO DO IMPOSTO EM COMENTO, NÃO HAVERIA NECESSIDADE DE HAVER RESSALVA SOBRE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO ORIUNDO DE COMBUSTÍVEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS DE PRESTADORES DE SERVIÇO POR ELA CONTRATADOS NA IN Nº 01/01.

DESSA FORMA, SENDO O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS DE TERCEIROS, OS QUAIS PRESTAM SERVIÇOS À IMPUGNANTE, ENTENDE-SE CORRETA A GLOSA DOS CRÉDITOS.

DESTACA-SE QUE A GLOSA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO RELATIVO A ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS, POR EMPRESA MINERADORA, FOI OBJETO DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANÁLISE PELA CÂMARA ESPECIAL DESTE CONSELHO RECENTEMENTE, OPORTUNIDADE NA QUAL PREVALECEU O ENTENDIMENTO EXTERNADO PELO FISCO, CONFORME ACÓRDÃO 4.555/16/CE, DENTRE OUTROS.

[...]

CORRETA, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS, CONSTITUÍDAS PELO ICMS, ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, SENDO ESTA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75 ...” (DESTACOU-SE)

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.**

### ÓLEO DIESEL - CRÉDITOS MANTIDOS - VEÍCULOS FORMALMENTE LOCADOS

EQUIPAMENTO/ VEÍCULO	FUNÇÃO	LOCAL DE APLICAÇÃO	OPERADOR	PROPRIEDADE
CAMINHÃO	ABASTECIMENTO DE BRITADOR - Locação de 03 caminhões traçados 8x4 basculantes para CSN Arcos (MG)	MINA	CSN	GILTRANS
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE FUNDENTES - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	MINA	CSN	LOCMAS
CAMINHÃO	TRANSPORTE DE ROCHAS - Movimentação Interna 05 Caminhões Basculantes Traçados 8x4	MINA	CSN	GILTRANS

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.

Esclareça-se que o Fisco acatou parcialmente os argumentos da Impugnante relativos aos bens de terceiros, que são objeto dos contratos da LOCMAIS, conforme informação contida em sua manifestação, *in verbis*:

Manifestação Fiscal

“... **Assiste razão à Defesa com relação ao Contrato nº S13391164** firmado entre a Companhia Siderúrgica Nacional e a **Locmais Guindastes e Serviços Ltda.** no qual o Fisco considerou, equivocadamente, o operador da mão-de-obra como sendo a Locmais, enquanto o correto seria a CSN, referente aos veículos “Caminhões” de placas OOOY-7368, OOOY-7383, OPT-3232 e HBR-3675.

Diante disso, retificou-se, na ‘Coluna H do Anexo 8 – Operador’, a referida informação, **ocasionando direito ao crédito do imposto relativo ao óleo diesel consumido no caminhão de placa OOOY-7383**, referente ao transporte de fundentes na atividade de extração mineral (mina). Os outros três caminhões, apesar da alteração do operador da mão-de-obra, o estorno foi mantido, uma vez que os caminhões foram utilizados em atividades de apoio em local diverso da mina ...” (Destacou-se)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O quadro abaixo, inserido na manifestação fiscal, permite a visualização das informações relativas aos veículos, com as suas respectivas placas, e a função por eles desempenhadas, permitindo ou não a apropriação dos créditos de ICMS.

PLACA	EQUIPAMENTO/ VEÍCULO	FUNÇÃO/OBJETO	LOCAL APLICAÇÃO EQUIPAMNTO	OPERADOR	EMPRESA	CONTRATO/PRÓPRIO	ANÁLISE DO FISCO - Motivo do Estorno		
							Crédito admitido pelo Fisco: Sim ou Não	Máquina/ equipamento /veículo utilizado na linha marginal de produção	Máquina/equipa mento/veículo operado por e de propriedade de terceiros
OOY-7368	CAMINHÃO	TRANSPORTE DE CLÍNQUER - Locação e Operação de Equipamentos - Cimentos Arcos/MG	CLÍNQUER	CSN	LOCMAIS	S13332069 / S13391164	Não	X	
OOY-7383	CAMINHÃO	TRANSPORTE DE FUNDENTES - Locação De Equipamentos Para Movimentação Interna	MINA	CSN	LOCMAIS	S13391164	Sim		
OPT-3232	CAMINHÃO	TRANSPORTE DE CLÍNQUER - Locação e Operação de Equipamentos - Cimentos Arcos/MG	CLÍNQUER	CSN	LOCMAIS	S13332069 / S13391164	Não	X	
HBR-3675	CAMINHÃO	TRANSPORTE DE CLÍNQUER - Serviço de movimentação interna em ARCOS/MG	CLÍNQUER	CSN	LOCMAIS	S13332069 / S13391164	Não	X	

Também **não procede** a alegação da Impugnante quanto ao “*direito de crédito do insumo óleo diesel empregado nas mercadorias com saída para o exterior à proporção das saídas totais – falta de integração no índice de aproveitamento*”, isto porque a apropriação de créditos do imposto relativos a materiais de uso e consumo, mesmo que proporcionais à exportação, é indevida, uma vez que se encontra vedada, por força do disposto no art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 (art. 70, inciso III do RICMS/02), que postergou esse direito para janeiro de 2033, sendo este o entendimento pacificado em respostas de consultas de contribuintes (Consultas de Contribuintes nº 017/08 e nº 214/08) e decisões deste E. Conselho (Acórdão nº 20.809/15/2ª, ratificado pelo Acórdão nº 4.560/16/CE).

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 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, 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, inciso III do RICMS/02.

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;

(...)

**Efeitos de 01/01/11 a 31/12/19**

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, 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;

(...)

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

(...)

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

(...)

**Da Arguição de Aplicação Indevida da Multa de Revalidação**

A Impugnante sustenta que a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 somente poderia ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 do mesmo diploma legal, isto é, somente nos casos de não recolhimento do imposto.

Entende o Sujeito Passivo, no entanto, que a hipótese dos autos é de utilização indevida de créditos, enquadrando-se na disposição do inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75, concluindo que a multa de revalidação a ele imputada deve ser cancelada, por ausência de tipicidade.

No entanto, **em que pesem os seus argumentos**, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 estabelece, claramente, que as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

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

(...)

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

Por outro lado, o art. 195 do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica em casos da espécie.

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

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

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

(...)

Esclareça-se, porém, que o § 1º do referido dispositivo legal, garante ao contribuinte a quitação do crédito tributário com os créditos acumulados que detiver, observado o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo.

RICMS/02

Art. 195 (...)

§ 1º **O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir** do valor do imposto exigido a partir do mês subseqüente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, **o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica**, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

(Destacou-se)

Por sua vez, o § 4º disciplina que valores relativos aos juros de mora e à multa de revalidação sofrerão redução proporcional à parcela quitada mediante utilização de saldos credores acumulados.

Assim, se o contribuinte detiver saldo credor acumulado para quitar a totalidade dos créditos indevidamente apropriados, **ele arcará somente com o valor da multa isolada exigida**, como ocorria à época em que se exigia a recomposição da conta gráfica.

De forma similar, se o saldo credor acumulado for suficiente para cobrir apenas parte dos créditos indevidamente apropriados, **os juros de mora e a multa de revalidação serão exigidos somente de forma proporcional à parcela não quitada**, o que ocorria, também, à época da exigência da recomposição da conta gráfica, em que os créditos do contribuinte eram inferiores aos valores glosados.

Se o contribuinte não possuir nenhum saldo credor, a recomposição geraria valor a recolher exatamente igual ao somatório dos créditos glosados, sobre o qual incidiria a multa de revalidação.

Independentemente dessas observações, a exigência fiscal da multa de revalidação, como já afirmado, está devidamente amparada no caput do art. 195 do RICMS/02.

Há que se destacar que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas **instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização** (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, pois este pode fazer uso de eventuais créditos acumulados que possuir para quitação do crédito tributário, ou, se assim não desejar, manter os créditos em sua conta gráfica para compensação com débitos futuros ou mesmo transferi-los a terceiros, nos termos previstos na legislação.

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

Decreto 46.698/14

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

(Destacou-se)

Portanto, **contrariamente à afirmação da Impugnante**, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria, uma vez que a exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 está expressamente prevista no art. 195 do RICMS/02.

**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 ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

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;

-----

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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 TRIBUTO 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: EXMª. SRª. DESª. 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).

**Questões de Cunho Constitucional:**

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 14/09/22. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 360/366, conforme o parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Antônio César Ribeiro e Tarcísio Andrade Furtado.

**Sala das Sessões, 22 de setembro de 2022.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Relator**