

Acórdão: 5.938/25/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003745624-05  
Recurso de Revisão: 40.060158768-82  
Recorrente: CSN Cimentos Brasil S.A.  
IE: 493073229.81-16  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso.**

**Recurso de Revisão não conhecido por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

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

1. aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a óleo diesel consumido em linhas marginais à de produção (fora do processo produtivo minerário) e/ou em veículos e equipamentos de propriedade de terceiros, prestadores de serviços não tributados pelo ICMS (exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, inciso XXVI);

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

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

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 25.124/24/3ª, julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 845/846, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida, em parte, a Conselheira Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Relatora), que, ainda, excluía o aproveitamento de crédito de óleo diesel utilizado nos equipamentos e máquinas de terceiros quando usados como força

propulsora (ou força motriz) direta no processo produtivo mineral ou na industrialização do cimento. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Victor Mendonça Sposito e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o presente Recurso de Revisão de págs. 1.050/1.076, acompanhada dos documentos de págs. 1.077/1.232.

Afirma que a decisão recorrida se revela divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos, indicados como paradigmas: **23.909/21/1<sup>a</sup>** e **23.344/23/2<sup>a</sup>**.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1.233/1.250, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

---

### ***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.

#### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo normativo, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida se revela divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nºs 23.909/21/1<sup>a</sup> e 23.344/23/2<sup>a</sup>.

Ressalta-se que as decisões indicadas como paradigmas são definitivas na esfera administrativa e encontram-se aptas para serem analisadas para fins de cabimento do presente recurso, quanto ao aspecto temporal, uma vez que publicadas há menos de 05 (cinco) anos da publicação da decisão recorrida, considerando-se a previsão constante no inciso I do art. 165 do RPTA.

Registra-se, ainda, que a decisão indicada como paradigma consubstanciada no Acórdão nº 23.909/21/1ª foi submetida à Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes, em sede de Recurso de Revisão, o qual não foi conhecido por falta de cumprimento dos pressupostos legais, conforme Acórdão nº 5.569/22/CE.

Acórdão Paradigma nº 23.909/21/ª – Divergência quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS relativos à aquisição de óleo diesel

A Recorrente sustenta que enquanto o acórdão recorrido julgou procedente o estorno de crédito relativo à aquisição de óleo diesel destinado a abastecer veículos, máquinas e equipamentos supostamente utilizados em atividades não operacionais ou de propriedade de terceiros, o acórdão indicado como paradigma, em situação fática semelhante, manteve o creditamento sob o entendimento de que os itens autuados seriam empregados no processo produtivo do estabelecimento.

Aduz que no acórdão paradigma, o CCMG reconheceu, por exemplo, que as “carregadeiras”, as “escavadeiras” e os “caminhões” *“foram empregados em atividades relacionadas ao processo produtivo”*, razão pela qual decidiu pela ilegitimidade do estorno dos créditos relativos ao óleo diesel empregado nesses equipamentos, visto que eles foram utilizados no processo de mineração, inclusive no transporte interno de minério.

Lado outro, o acórdão recorrido adotou uma interpretação muito mais restritiva acerca do conceito de atividades alheias ao processo produtivo, considerando, por exemplo que *“a movimentação e o carregamento de cimento e o içamento de cargas, realizadas pela empilhadeira e pelo caminhão, respectivamente, consistem em funções meramente marginais à produção”* (grifou-se), de caráter auxiliar ou de apoio operacional.

Assevera que no cenário fático das autuações que levaram aos dois acórdãos, o caminhão *“realizou a mesma atividade – o carregamento do produto (seja minério, seja cimento)”*, mas questiona que desconsiderando similitude de atividades, *“o óleo diesel consumido neste veículo somente foi considerado como produto intermediário no caso paradigma”*.

Acrescenta que, *“também foi demonstrado que as empilhadeiras realizaram movimentação e carregamento de cimento, sendo fundamental para o processo produtivo da empresa, mas, ainda assim, foram consideradas bens de uso e consumo”*.

Afirma ainda que *“em alguns equipamentos, o acórdão recorrido entende que não há direito ao crédito do ICMS, pois o serviço é prestado por empresa contratada e não pela contribuinte. No entanto, mesmo em casos em que os caminhões são de propriedade da Recorrente, bem como o serviço é por ela prestado, a glosa do crédito ainda foi considerada legítima no presente caso, indo de encontro ao acórdão paradigma”*. (grifou-se)

Conclui que a divergência está demonstrada, visto que *“tanto no presente caso como no caso paradigma, os itens glosados são utilizados na atividade de produção”*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Transcreve os seguintes trechos do acórdão recorrido e do acórdão indicado como paradigma:

### ACÓRDÃO Nº 25.124/24/3ª (RECORRIDO)

VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE A CONSTATAÇÃO DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES, OCORRIDAS NO PERÍODO DE FEVEREIRO DE 2021 A AGOSTO DE 2023:

1. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A **ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM LINHAS MARGINAIS À DE PRODUÇÃO (FORA DO PROCESSO PRODUTIVO MINERÁRIO)** E/OU EM VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS, PRESTADORES DE SERVIÇOS NÃO TRIBUTADOS PELO ICMS (EXIGÊNCIAS: ICMS, MR E MI – ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75);

### ACÓRDÃO Nº 23.909/21/1ª (PARADIGMA)

VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, NO PERÍODO DE OUTUBRO DE 2012 A DEZEMBRO DE 2016, FACE À CONSTATAÇÃO DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES:

3. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A **ÓLEO DIESEL, CLASSIFICADO COMO DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, UMA VEZ QUE CONSUMIDO EM MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS NÃO UTILIZADOS NAS FASES DO PROCESSO DE EXTRAÇÃO MINERAL E DE BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO** (EXIGÊNCIAS: SOMENTE ICMS, NOS EXERCÍCIOS DE 2012 E 2013; ICMS, MR E MI A PARTIR DE 2014);

(...)

LOGO, DIANTE DO ACIMA EXPOSTO, **DEVEM SER CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NOS SEGUINTE EQUIPAMENTOS:** (I) CARREGADEIRAS, EXCETO AS UTILIZADAS NA “LIMPEZA DE REPÉ” (TAGS CG075 E CG027); (II) CAMINHÕES, EXCETO AQUELES UTILIZADOS NO TRANSPORTE ENTRE UMA MINA E OUTRA (TRANSPORTE DE MINÉRIO ENTRE AS MINAS LAMEGO E CUIABÁ); (III) LHD; (IV) FANDRIL/JUMBO; (V) ESCAVADEIRA; (VI) PLATAFORMA DE ELEVAÇÃO E (VII) RETROESCAVADEIRA.

(...)

No entanto, após análise dos autos e do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigma, verifica-se não assistir razão à Recorrente, uma vez que não está caracterizada a alegada divergência jurisprudencial.

De início, importante esclarecer que apesar de ambas as autuações se referirem a infrações tributárias de natureza semelhante, consistentes no estorno de crédito relativo à aquisição de óleo diesel utilizado em veículos que atuam em processos e atividades alheios à atividade do estabelecimento, a situação fática que deu origem a cada uma delas é distinta.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isso porque, conforme será detalhado mais adiante, o direito ao crédito depende diretamente da atividade específica desempenhada por cada veículo no caso concreto, mormente quando se considera que a Recorrente é uma empresa com atividade mista (mineração de calcário/argila e industrialização de cimento), ao passo que o Contribuinte do acórdão indicado como paradigma exerce apenas a atividade de mineração.

No acórdão indicado como paradigma, a decisão foi pela impossibilidade de estornar o crédito do óleo diesel utilizado em caminhões, carregadeiras e escavadeiras utilizados na atividade principal do estabelecimento, qual seja, o processo produtivo de extração mineral, compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, conforme definido no art. 3º da IN SLT nº 01/14:

IN 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)

Por outro lado, o mesmo acórdão paradigma manteve o estorno dos créditos do óleo diesel consumido nesses veículos, quando eles eram utilizados em linhas marginais ou auxiliares (como “limpeza de repé” e “transporte entre uma mina e outra”). Observe-se:

ACÓRDÃO Nº 23.909/21/1ª (PARADIGMA)

### CARREGADEIRAS:

DE ACORDO COM OS DADOS CONTIDOS NA PLANILHA ELABORADA PELO FISCO (DVD – FLS. 355), AS CARREGADEIRAS DESEMPENHAM AS SEGUINTE FUNÇÕES: **ALIMENTAÇÃO DO SILO DA PLANTA, CARREGAMENTO DE MINÉRIO NOS PROCESSOS DE LAVRA, CARREGAMENTO DOS SILOS DA BRITAGEM E TELEFÉRICO COM MINÉRIO E CONCENTRADO E LIMPEZA DE REPÉ (COLETA DE MINÉRIO QUE CAI E SE ESPALHA AO LONGO DO PROCESSO).**

ASSIM, EXCETUANDO-SE AQUELAS QUE DESEMPENHAM A FUNÇÃO DE “LIMPEZA DE REPÉ”, AS DEMAIS CARREGADEIRAS ATUAM DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO, MAIS ESPECIFICAMENTE NA MOVIMENTAÇÃO INTERNA DO MINÉRIO.

PORTANTO, OS CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL APROPRIADOS PELA IMPUGNANTE, CONSUMIDO NAS CARREGADEIRAS, EXCETO AS DESTINADAS À “LIMPEZA DE REPÉ”, AFIGURAM-SE LEGÍTIMOS, MOTIVO PELO QUAL DEVE SER CANCELADA A EXIGÊNCIA FISCAL EM RELAÇÃO A ESSES EQUIPAMENTOS.

**CAMINHÕES:**

**OS CAMINHÕES SÃO TAMBÉM UTILIZADOS NA MOVIMENTAÇÃO INTERNA DO MINÉRIO.**

PORTANTO, OS CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL APROPRIADOS PELA IMPUGNANTE, CONSUMIDO NESSES CAMINHÕES, **EXCETUANDO-SE AQUELES UTILIZADOS NO TRANSPORTE ENTRE UMA MINA E OUTRA (TRANSPORTE DE MINÉRIO ENTRE AS MINAS LAMEGO E CUIABÁ), POR NÃO SE TRATAR DE MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE MINÉRIO,** AFIGURAM-SE LEGÍTIMOS, MOTIVO PELO QUAL DEVEM SER CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS EM RELAÇÃO A ESSES CAMINHÕES.

(...)

**ESCAVADEIRA:**

SEGUNDO A IMPUGNANTE, A ESCAVADEIRA É UTILIZADA NA **MOVIMENTAÇÃO DO MINÉRIO NAS FRENTES DA LAVRA CARREGANDO E RETIRANDO-O DE DENTRO DA MINA.**

(...)

COMO O PRÓPRIO FISCO AFIRMA QUE A ESCAVADEIRA TEM COMO FUNÇÃO A MOVIMENTAÇÃO/MANUSEIO DO MINÉRIO, CONCLUI-SE QUE SÃO LEGÍTIMOS OS CRÉDITOS APROPRIADOS PELA IMPUGNANTE RELATIVOS AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NO REFERIDO EQUIPAMENTO.

(...)

(DESTACOU-SE)

Assim, a decisão do acórdão paradigma aplicou exatamente as regras do art. 3º da IN SUTRI nº 01/14, garantindo o direito ao crédito do óleo diesel apenas quando ele for consumido de forma imediata e integral nos caminhões, carregadeiras e escavadeiras utilizados nas atividades que compõem o processo produtivo de extração mineral.

Verifica-se que a classificação do óleo diesel como produto intermediário (com direito ao crédito) ou material de uso ou consumo (sem direito ao crédito) não é uma característica intrínseca do bem em que ele é utilizado (caminhão, escavadeira, carregadeira, empilhadeira, etc.), mas sim uma característica extrínseca decorrente da utilização ou não desse bem na linha principal de produção do estabelecimento.

Por isso, em relação a um mesmo veículo, o direito ao crédito do óleo diesel pode variar entre estabelecimento diferentes e, até mesmo, dentro de um mesmo estabelecimento, com base na atividade efetivamente desenvolvida em cada situação.

Tomando-se como exemplo o próprio estabelecimento da Recorrente, que como visto, desempenha duas atividades: mineração e industrialização, tem-se:

- na atividade de mineração, os caminhões que transportam o minério da lavra para a estocagem ou para a planta de beneficiamento atuam no processo principal do estabelecimento, nos termos do art. 3º supratranscrito, de modo que o óleo diesel neles utilizado será um produto intermediário, com direito a crédito, conforme o art. 66,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso V, alínea “b”, do RICMS/02, vigente à época (art. 31, inciso I, alínea “b”, do RICMS/23):

RICMS/02

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

(...)

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;

(...)

- na atividade industrial de produção do cimento, os caminhões que transportam esse cimento para a estocagem (assim como as empilhadeiras, citadas no recurso, que fazem o transporte e içamento dessas cargas) não fazem parte do processo principal, que é a transformação de calcário e argila em cimento. Dessa forma, o óleo diesel utilizado nesses veículos será material de uso ou consumo, sem direito ao creditamento até o momento, nos termos do art. 66, inciso X, do RICMS/02, vigente à época (art. 31, inciso VII, do RICMS/23):

RICMS/02

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

(...)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir da data estabelecida em lei complementar federal.

(...)

Assim, apesar de serem todos “caminhões”, a atividade desempenhada por eles é que determinará se o óleo diesel poderá ter os créditos apropriados ou não.

No caso do acórdão recorrido, com base no mesmo art. 3º, da IN SUTRI nº 01/14, decidiu-se que o crédito do óleo diesel consumido nos veículos utilizados pela Recorrente só poderá ser apropriado quando tais bens forem utilizados no processo produtivo de extração mineral ou na industrialização do cimento (como força motriz de máquinas que transformam as matérias primas em cimento). Observe-se:

ACÓRDÃO Nº 25.124/24/3ª (RECORRIDO)

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).

(...)

CONSIDERANDO-SE QUE A IN SUTRI Nº 01/14 DEFINE O QUE É O PROCESSO PRODUTIVO MINERAL, ESTABELECE INCLUSIVE SUAS ETAPAS, CONCLUI-SE QUE AS ATIVIDADES EXERCIDAS EM UMA MINERADORA, QUE NÃO ESTEJAM INCLUÍDAS NESSAS FASES OU ATIVIDADES, NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO, PODENDO SER DENOMINADAS LINHAS MARGINAIS À DE PRODUÇÃO, LINHAS AUXILIARES À DE PRODUÇÃO MINERAL, ETC.

ASSIM, NO PRESENTE CASO, O DIREITO AO CRÉDITO DO ICMS RELATIVO À ENTRADA DE ÓLEO DIESEL SOMENTE É RECONHECIDO SE ELE FOR CONSUMIDO IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DO PROCESSO PRODUTIVO DA MINERAÇÃO OU NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO, ISTO É:

- NO DESMONTE DA ROCHA;
- NA MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAL ENTRE O DESMONTE E O BENEFICIAMENTO/ESTOCAGEM;
- NA INDUSTRIALIZAÇÃO PROPRIAMENTE DITA (PRODUÇÃO DO CIMENTO).

NESSAS FASES, O ÓLEO DIESEL É EQUIPARADO A PRODUTO INTERMEDIÁRIO, POR SER UTILIZADO COMO FORÇA PROPULSORA (OU FORÇA MOTRIZ) DAS MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS QUE TENHAM PARTICIPAÇÃO DIRETA NO PROCESSO PRODUTIVO MINERAL OU NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO.

POR OUTRO LADO, O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS UTILIZADOS EM OUTRAS ATIVIDADES OU EM LINHAS MARGINAIS OU AUXILIARES À DE PRODUÇÃO MINERAL, OU NÃO CONSUMIDO DIRETAMENTE NA INDUSTRIALIZAÇÃO, NA CONDIÇÃO DE INDISCUTÍVEL ESSENCIALIDADE NA OBTENÇÃO DO CIMENTO, É CONSIDERADO MATERIAL DE USO E CONSUMO, POR NÃO SE ENQUADRAR NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO, NOS TERMOS DO INCISO I DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86.

PORTANTO, NO PRESENTE CASO, OS CRÉDITOS RELATIVOS AO ÓLEO DIESEL SOMENTE SÃO ADMITIDOS SE O SEU CONSUMO OCORRER EM MÁQUINA, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO MINERAL OU NA INDUSTRIALIZAÇÃO PROPRIAMENTE DITA (PRODUÇÃO DE CIMENTO).

(...)

(DESTACOU-SE)

Desse modo, adotando a mesma norma da decisão paradigma (art. 3º, da IN SUTRI nº 01/14) e dando-lhe idêntica interpretação, o acórdão recorrido reconheceu o direito ao crédito de ICMS do óleo diesel consumido na parcela dos veículos utilizada diretamente nos processos produtivos da Recorrente e manteve o estorno em relação à outra parcela destes bens, utilizada em “linhas marginais” à produção.

No acórdão recorrido há, inclusive, caminhões, carregadeiras (“pá mecânica”) e escavadeiras em ambas as situações (créditos mantidos x crédito glosados), a depender da atividade desempenhada no estabelecimento por cada equipamento/máquina:

ACÓRDÃO Nº 25.124/24/3ª (RECORRIDO)

**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, DE PROPRIEDADE DA IMPUGNANTE (OU FORMALMENTE LOCADOS) E POR ELA OPERADOS, UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO MINERAL OU NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO:

(...)

OBSERVE-SE QUE OS CRÉDITOS DO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NOS CAMINHÕES DE PROPRIEDADE DA IMPUGNANTE, UTILIZADOS NO ABASTECIMENTO DO BRITADOR, FORAM INTEGRALMENTE MANTIDOS.

DA MESMA FORMA, OS CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NAS ESCAVADEIRAS, NAS PÁS MECÂNICAS, NAS PERFURATRIZES E OUTROS EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DA IMPUGNANTE E POR ELA OPERADOS, UTILIZADOS DIRETAMENTE NA ATIVIDADE DE EXTRAÇÃO MINERAL (MINA) OU UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE CIMENTO, TAMBÉM FORAM MANTIDOS.

EM RELAÇÃO A ESSES VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS, A GLOSA DOS CRÉDITOS RESTRINGIU-SE ÀQUELES DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS E OPERADOS POR ESTES, CARACTERIZANDO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO TRIBUTADOS PELO ICMS.

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

CONFORME INDICADO NOS QUADROS ABAIXO, O FISCO PROMOVEU A GLOSA DOS CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DA IMPUGNANTE QUE **NÃO TÊM PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO DE**

EXTRAÇÃO E NA MOVIMENTAÇÃO INTERNA DO MINÉRIO (CALCÁRIO E ARGILA) OU NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO.

(...)

AS ATIVIDADES DE “ATENDIMENTO A EMERGÊNCIAS”, “MISTURADOR DE CONCRETO” (BETONEIRA), “LIMPEZA INDUSTRIAL – LAVAÇÃO DE DICKS”, COMBATE A INCÊNDIOS”, “TRANSPORTE DE CAÇAMBAS”, “TRANSPORTE DE PESSOAS E/OU EXPLOSIVOS”, “IÇAMENTOS DE CARGAS”, “UMECTAÇÃO DE VIAS”, “ABASTECIMENTO DE EQUIPAMENTOS”, “PREPARAÇÃO DO SOLO”, “MOVIMENTAÇÃO E CARREGAMENTO DE CIMENTO” (**EMPILHADEIRAS**), “MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAIS”, “APOIO EM TROCA DE PNEUS”, “VIBRAÇÃO DE CONCRETOS”, “NIVELAMENTO DE VIAS”, “ELEVÇÃO DE PESSOAS” (PLATAFORMA ELEVATÓRIA), “LIMPEZA DE CANALETAS”, “SUÇÃO DE PARTICULADOS”, “ILUMINAÇÃO DE ÁREAS”, “LIMPEZA DE PISOS”, DENTRE OUTRAS, **NÃO SE CONFUNDEM COM O DESMONTE DA ROCHA, COM A EXTRAÇÃO, COM A MOVIMENTAÇÃO INTERNA E MUITO MENOS COM O BENEFICIAMENTO DO MINÉRIOS E COM A INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO, PODENDO SER DENOMINADAS COMO ATIVIDADES PREPARATÓRIAS, AUXILIARES, DE APOIO OPERACIONAL, LINHAS MARGINAIS À DE PRODUÇÃO OU OUTRAS DO MESMO GÊNERO.**

ASSIM, O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NOS EQUIPAMENTOS, MÁQUINAS OU VEÍCULOS UTILIZADOS NESSAS ATIVIDADES, INDEPENDENTEMENTE DE SE TRATAR DE BENS PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS (PRESTADORES DE SERVIÇOS), É CONSIDERADO MATERIAL DE USO E CONSUMO, UMA VEZ QUE **NÃO EXERCEM NENHUMA AÇÃO DIRETA NA EXTRAÇÃO, NA MOVIMENTAÇÃO INTERNA DO MINÉRIO E MUITO MENOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO, NÃO GERANDO, POIS, DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS,** NOS TERMOS DA VEDAÇÃO CONTIDA NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02 E ART. 39, INCISO III DO RICMS/23.

(...)

(DESTACOU-SE)

Portanto, ao contrário do que afirma a Recorrente, não houve divergência na aplicação da legislação entre o acórdão recorrido e o indicado como paradigma, pois em ambos os casos, entendeu-se por manter o crédito do óleo diesel consumido nos bens utilizados no processo de produção principal (mineração ou mineração/industrialização) e por estornar os créditos quando esses mesmos itens foram utilizados fora desse processo principal.

Assim, no acórdão indicado como paradigma, o crédito do óleo diesel consumido em caminhões, carregadeiras e escavadeiras foi mantido porque o Contribuinte utilizava esses veículos no processo produtivo de extração mineral, em atividades como movimentação do minério nas frentes de lavra e no interior da mina, alimentação do silo da planta e carregamento dos silos de britagem, conforme restou registrado na decisão.

Por outro lado, no caso do acórdão recorrido, houve estorno do crédito do óleo diesel consumido nesses mesmos veículos quando eles eram utilizados fora do processo de produção mineral e/ou de fabricação do cimento, em atividades como combate a incêndios, transporte de pessoas e explosivos, içamento de cargas e limpeza e escavação de canaletas.

Assim, a decisão apontada como paradigma, proferida no Acórdão nº 23.909/21/1ª, não se revela divergente da decisão recorrida quanto à aplicação da legislação tributária, uma vez que as decisões confrontadas foram distintas, por estarem baseadas em aspectos fático-probatórios e casos concretos também distintos.

Acórdão Paradigma nº 23.344/23/2ª – Divergência quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS relativos à aquisição de óleo diesel consumido em máquinas e veículos de terceiros prestadores de serviço

A Recorrente sustenta que, não obstante o crédito relativo à aquisição de óleo diesel empregado em veículos e equipamentos “de terceiros” ter sido estornado tanto no acórdão recorrido como no acórdão paradigma, há divergência acerca dos fundamentos para o estorno em cada uma das decisões e, por consequência, dos requisitos para o aproveitamento desse crédito.

Aduz que enquanto o acórdão recorrido julgou como legítimo o estorno dos créditos “relacionados à aquisição de óleo diesel destinado para abastecer veículos, máquinas e equipamentos que fossem de propriedade de terceiros e por estes operados”, o acórdão indicado como paradigma, em situação fática semelhante, “reconheceu a possibilidade de apropriação de crédito de óleo diesel consumido em máquinas, veículos e equipamentos formalmente locados de terceiros, desde que sejam empregados na linha principal do processo produtivo”.

Destaca que no acórdão paradigma o estorno dos créditos pela aquisição de óleo diesel também ocorreu, mas não porque os bens eram de propriedade terceiros, e sim porque foram utilizados fora da linha principal do processo produtivo. Transcreve os seguintes trechos da decisão:

ACÓRDÃO Nº 23.344/23/2ª (PARADIGMA)

COM RELAÇÃO AOS BENS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS, PRESTADORES DE SERVIÇOS NÃO TRIBUTADOS PELO ICMS, HÁ QUE SE DESTACAR QUE 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.**

(...)

ASSIM, O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM **EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS, NÃO FORMALMENTE LOCADOS**, NÃO GERAM DIREITO A CRÉDITOS DE ICMS, INDEPENDENTEMENTE DE SEREM OU NÃO UTILIZADOS NAS FASES DO PROCESSO PRODUTIVO MINERAL.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REITERE-SE, PORÉM, QUE, NO CASO DOS AUTOS, AS MÁQUINAS, VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS PERTENCENTES A TERCEIROS NÃO TÊM QUALQUER PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO DE EXTRAÇÃO, NA MOVIMENTAÇÃO INTERNA E NO BENEFICIAMENTO MINERAL OU NA FABRICAÇÃO DE CAL, SENDO IRRELEVANTE PORTANTO, A ALEGAÇÃO DA IMPUGNANTE DE QUE ESSES BENS FORAM ARRENDADOS.

(...)

(DESTACOU-SE)

Assevera que no acórdão paradigma, este Conselho “reconheceu a possibilidade de apropriação de crédito de óleo diesel consumido em máquinas, veículos e equipamentos formalmente locados de terceiros, desde que sejam empregados na linha principal do processo produtivo”, ressaltando, no entanto, que nesse caso, “analisou-se apenas se aqueles equipamentos de terceiros foram empregados diretamente no processo de produção da empresa”. Transcreve o seguinte trecho da decisão:

ACÓRDÃO Nº 23.344/23/2ª (PARADIGMA)

COM RELAÇÃO AOS BENS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS, PRESTADORES DE SERVIÇOS NÃO TRIBUTADOS PELO ICMS, HÁ QUE SE DESTACAR QUE 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.

[...]

[DESTACOU-SE]

Alega que, por outro lado, no acórdão recorrido, este Conselho teria feito uma interpretação muito mais exigente quanto aos créditos do óleo diesel utilizados em “bens de terceiros”, pois mesmo eles sendo diretamente empregados no processo produtivo, o estorno foi considerado legítimo apenas porque “alguns equipamentos não foram operados pela própria Recorrente”. Transcreve o seguinte trecho da decisão:

ACÓRDÃO Nº 23.344/23/2ª (PARADIGMA)

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

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

[...]

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.”

[...]

Conclui que há distinção entre as decisões em relação ao critério adotado para permitir o aproveitamento de créditos pela aquisição de óleo diesel consumido em equipamentos de terceiros, pois *“no acórdão recorrido, apesar de os veículos ou equipamentos locados de terceiros serem utilizados diretamente no processo produtivo da Recorrente, bem como serem por esta abastecidos, os créditos ainda foram considerados ilegítimos”*, entendimento esse que *“foi de encontro ao acórdão paradigma, visto que este, por sua vez, analisou apenas a aplicação dos itens no processo produtivo da contribuinte”*.

No entanto, verifica-se não assistir razão à Recorrente, uma vez não caracterizada a alegada divergência jurisprudencial.

Inicialmente é importante esclarecer um ponto crucial para o deslinde da questão: ao confrontar os chamados “bens de terceiros” que consumiram o óleo diesel em relação ao qual se discute o direito ao crédito nos acórdãos recorrido e paradigma, o Recurso utiliza o termo “de terceiros” para se referir, de forma quase indistinta, a duas situações absolutamente diferentes:

- **Bens formalmente locados/arrendados** pelo contribuinte, para uso e operação por ele mesmo, na condição de locatário/arrendatário. Nesse caso, a posse direta dos bens é transferida ao locatário/arrendatário, que os utiliza nas suas atividades em nome próprio, enquanto a posse indireta permanece com o locador/arrendador (proprietário) dos bens. Essa é a hipótese do **acórdão paradigma**, onde reconheceu-se o direito ao crédito.
- **Bens utilizados por um prestador de serviços**, contratado pelo contribuinte para executar serviços em seu estabelecimento. Tais bens são utilizados e operados pelo seu proprietário (o terceiro prestador do serviço), que mantém sobre eles tanto a posse direta quanto a indireta. Esses bens são apenas deslocados fisicamente até o estabelecimento do Contribuinte, para serem usados pelo prestador na execução do serviço contratado, retornando ao estabelecimento do proprietário ao final do serviço. Essa é a hipótese do **acórdão recorrido**, onde o estorno de crédito foi mantido.

Nota-se que, diante da inexistência de uma decisão efetivamente divergente, na qual o acórdão paradigma tivesse afastado o estorno dos créditos do óleo diesel consumido em equipamentos de um prestador de serviços que foi contratado para executar atividades no estabelecimento do Contribuinte, a Recorrente tenta comparar duas decisões onde o estorno de crédito foi mantido pelo CCMG, alegando que a divergência entre elas estaria nos fundamentos dessa manutenção do estorno, que seria diferente em cada caso.

Ora, decisões idênticas baseadas em fundamentos distintos não são decisões divergentes, mas sim convergentes. Se uma mesma cobrança foi mantida para A pelo fundamento X e também foi mantida para B, mas pelo fundamento Y, as decisões A e B são convergentes entre si.

Para existir divergência entre duas decisões relativas a idêntica matéria, elas devem ser diferentes no dispositivo e não na fundamentação.

No caso em tela, as duas decisões mantiveram o estorno de créditos:

- no acórdão paradigma, em razão de os bens formalmente locados/arrendados terem sido utilizados fora do processo de produtivo;
- no acórdão recorrido, por se tratar de bens de terceiros (prestador de serviços) utilizados pelo seu proprietário na execução de serviços contratados pela Recorrente.

Assim, conclui-se que não há divergência entre as decisões, mas sim decisões idênticas (mantendo o estorno de créditos), apenas com fundamentos diferentes (“bens formalmente locados/arrendados pelo Contribuinte” x “bens operados pelo prestador de serviços contratado pelo Contribuinte”).

Insta destacar que, mesmo que os fundamentos distintos de decisões semelhantes pudessem ser considerados para analisar o cabimento do Recurso de Revisão, ainda assim não estaria configurada divergência entre os dois acórdãos, pois a situação fática existente nos casos concretos que deram origem a cada um deles também é diferente.

No acórdão paradigma, os bens de terceiros estavam formalmente locados e eram operados pela Autuada, mediante transferência da posse direta, de forma que se equiparavam, para fins de crédito do óleo diesel, aos bens próprios do Contribuinte.

Por essa razão, naquele caso, passou-se à análise da atividade desempenhada por cada um deles, estornando o crédito daqueles que eram utilizados fora da linha principal do processo produtivo, conforme já se analisou.

Lado outro, no acórdão recorrido, os bens estavam na posse e propriedade do seu proprietário, que havia sido contratado para prestar serviços à Recorrente em seu estabelecimento, numa típica atividade terceirizada. Nesse caso, por se tratar fornecimento de serviços e não de locação de equipamentos, a decisão foi no sentido de que a Autuada não pode se creditar do óleo diesel utilizado nesses equipamentos, visto que ele é utilizado para desempenhar a atividade fim do prestador de serviços, que está fora do campo de incidência do ICMS.

Por consequência, no acórdão recorrido não foi necessário adentar na análise dos locais de utilização de tais bens, pois ainda que o serviço terceirizado fosse prestado na linha principal do processo produtivo, o crédito deveria ser estornado, conforme constou expressamente da decisão:

ACÓRDÃO Nº 25.124/24/3ª (RECORRIDO)

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

**NO CASO EM ANÁLISE, O CONSUMO DO ÓLEO DIESEL EM VEÍCULOS DE TERCEIROS DEU-SE EM RAZÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO TRIBUTADOS PELO ICMS.**

EM TAL SITUAÇÃO, A CONTRATAÇÃO PACTUADA SE CONSTITUI EM FORNECIMENTO DE SERVIÇOS, POR MEIO DO QUAL A CONTRATANTE NÃO TEM VÍNCULOS PATRIMONIAIS OU OPERACIONAIS COM OS VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA CONTRATADA, OU SEJA, O ÓLEO DIESEL NÃO É CONSUMIDO EM ATIVIDADE REALIZADA PELA AUTUADA, MAS SIM POR TERCEIRO (EMPRESA CONTRATADA) NA EXECUÇÃO DE ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

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

NESSES TERMOS, A IMPUGNANTE **NÃO PODERÁ APROVEITAR O CRÉDITO DO ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO REALIZADA POR TERCEIRO, MESMO QUE EMPREGADO EM MÁQUINAS E VEÍCULOS UTILIZADOS NA EXTRAÇÃO MINERAL E NO TRANSPORTE DE INSUMOS DENTRO DE SEU COMPLEXO EXTRATIVO (MINA) E/OU DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO DO CIMENTO.**

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

(...)

(DESTACOU-SE)

Assim, após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, verifica-se não assistir razão à Recorrente, pois a decisão nele consubstanciada não difere da recorrida quanto à aplicação da legislação tributária.

Assim, após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, constata-se não assistir razão à Recorrente, eis que a decisão apontada como paradigma, proferida no Acórdão nº 23.344/23/2ª, não se revela divergente da decisão recorrida quanto à aplicação da legislação tributária, uma vez que as decisões não eram distintas, mas sim convergentes (ambas mantiveram o estorno de créditos), apenas com fundamentos diferentes decorrentes de casos concretos também distintos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, reputa-se não atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido regulamento.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues, que dele conheciam. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Victor Mendonça Sposito e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Débora Bastos Ribeiro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro, Cássia Adriana de Lima Rodrigues, Cindy Andrade Moraes e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 21 de março de 2025.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora designada**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Revisor**