



GOVERNO DE RONDÔNIA  
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS  
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL  
GETRI – GERÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

Processo n.º .20100020009244

PARECER Nº 1306/10/GETRI/CRE/SEFIN

Interessado : 2ª DRRE – JI-PARANÁ.

Assunto : Consulta - Crédito de combustíveis por empresas industriais.

PARECER Nº 1306/10/GETRI/CRE/SEFIN

*EMENTA: CONSULTA – UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS DE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS POR EMPRESAS INDUSTRIAIS. ANÁLISE.*

1. RELATÓRIO:

A Delegacia Regional da 2ª DRRE – Ji-Paraná, formulou consulta acerca da utilização de créditos decorrentes do uso de combustíveis por empresas industriais, aos seguintes termos:

Que o Parecer nº 110/10/GETRI/CRE/SEFIN-RO, que responde consulta acerca da possibilidade de apropriação por madeireiras, de crédito de ICMS referente a óleo diesel e lubrificantes, não conseguiu ser totalmente claro. Em relação aos lubrificantes, não tivemos questionamentos, porém, em relação ao óleo diesel, ficaram algumas dúvidas, abaixo expostas:

a) o referido parecer garante que o óleo diesel consumido ou utilizado pelas máquinas e equipamentos da madeireira não geram direito a crédito na empresa, asseverando, também que a madeireira não pode se apropriar de créditos de ICMS consumido no transporte rodoviário da madeira em tora realizado por caminhões próprios;

b) esta interpretação colide frontalmente com o disciplinado no art. 1º, IV, da Resolução Conjunta nº 012/99/SEFAZ/CRE, que assegura que a apropriação de crédito fiscal decorrente da aquisição de combustível líquido ou gasoso, por madeireira, fica sujeito a rito especial de homologação;

c) indaga, ao final, em qual tipo de equipamento a madeireira poderia se apropriar?

1. máquinas e equipamentos utilizados na extração de matéria-prima, fora do parque industrial, como a moto serra;

2. máquinas, equipamentos e veículos para movimentação de carga que funcionam dentro do parque industrial, como as esteiras rolantes, pás carregadeiras, utilizados para a movimentação e arrumação da madeira no pátio;

3. Motores estacionários que geram energia para tocar o parque industrial em locais em que a energia elétrica não chega ou quando ocorre a falta de energia.



## 2. ANÁLISE:

Primeiramente, se faz necessário informar que as dúvidas da autoridade fiscal da 2ª DRRE são muito pertinentes e, certamente, se traduzem nas dúvidas de outras Delegacias Regionais, uma vez que se trata de questão controvertida, mesmo em outras unidades da Federação e também pelo fato de que até o presente momento, não foi tratada com aprofundamento, mas apenas de maneira tópica e em caso concreto, no PARECER nº 110/10/GETRI/CRE/SEFIN.

### 2.1. Legislação

#### Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

(...)

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

*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;*

#### Lei Complementar nº 87/96:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

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 2011; [\(Redação dada pela Lcp nº 122, de 2006\)](#)*



RICMS/RO, aprovado pelo Dec. 8321/98:

**Art. 39. Constitui crédito fiscal para fins de compensação do imposto devido: (NR dada pelo Dec. 12419, de 19.09.06 – efeitos a partir de 1º.08.01)**

*I – o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, de bem ou mercadoria no estabelecimento, inclusive à destinada ao seu uso, consumo ou ao ativo permanente, observado em relação a este o disposto no artigo 37, e em relação ao uso ou consumo o disposto no inciso III do § 1º deste artigo;*

*II – o valor do imposto cobrado referente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem recebidos no período, para emprego em processo de industrialização, comercialização e produção;*

Conforme as disposições do RICMS/RO, acima, somente darão direito a crédito, a matéria-prima, os produtos intermediários e embalagens para emprego no processo de industrialização, comercialização e produção.

## **2.2. Insumos e produtos intermediários - definições**

Conforme se verá nas definições destes institutos, pode-se afirmar que insumo é gênero, e matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem constituem espécies.

Portanto, a questão que se apresenta diz respeito à indagação de se considerar ou não, os combustíveis como produtos intermediários utilizados na industrialização, para fins de direito ao crédito fiscal.

Neste contexto, é mister, primeiramente, diferenciar o que seja insumo e material intermediário.

No âmbito da Receita Federal, entende-se como insumos:

*1. Os materiais utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda (as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado);*

*2. os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado*

Conforme definição de produtos intermediários, publicado site da IOB, em 18/02/2008:



GOVERNO DE RONDÔNIA  
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS  
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL  
GETRI – GERÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

Processo n.º .20100020009244

PARECER Nº 1306/10/GETRI/CRE/SEFIN

“Produtos intermediários”, na definição do Parecer Normativo nº 10/1975/SER, de 28.08.1975, são aqueles representados pelos componentes utilizados em menor escala na fabricação do novo produto.

Via de regra, consistem em produtos já acabados, provenientes de uma outra indústria e que são empregados no estado em que se apresentam, sem sofrer transformação em função do seu emprego no novo produto. Assim, a dobradiça, a fechadura e o verniz, na indústria de móveis, o pneumático e os faróis, na indústria automobilística, a tinta, na indústria gráfica, são exemplos de matérias-primas secundárias (produtos intermediários) que integram corporeamente o produto final. Há outras, porém, que não sofrem tal incorporação, como o cloro empregado no alvejamento de tecidos, o ácido sulfúrico usado na fabricação de xantano de celulose (viscosa), o álcool etílico e o benzeno usados como solventes na obtenção da clorofila etc. Há, também, os produtos que são utilizados como veículo, agente ou reagente necessário ao emprego de um outro produto no processo industrial, como o oxigênio, o acetileno usado em soldagens, o solvente na pintura, o álcool no envernizamento. Esses também podem ser considerados produtos intermediários, e darão direito ao crédito do ICMS quando adquiridos para utilização na fabricação de produtos cuja saída subsequente seja tributada pelo imposto.

Pode-se extrair também o conceito de produto intermediário, no âmbito do IPI, do acórdão 201-79853 – SRF:

**IPI. CONCEITO DE MATÉRIA-PRIMA OU PRODUTO INTERMEDIÁRIO.**

*Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto novo, os bens que sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização e desde que não correspondam a bens do ativo permanente.*

A Instrução Normativa SLT nº 01, de 20/02/1986, da Superintendência de Legislação e Tributação da SEFAZ/MG, trata especificamente do conceito de produto intermediário, para fins de direito a crédito do ICMS, aos seguintes termos:

*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 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.*

*III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no*



GOVERNO DE RONDÔNIA  
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS  
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL  
GETRI – GERÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

Processo n.º .20100020009244

PARECER Nº 1306/10/GETRI/CRE/SEFIN

*processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo esaurimento, na linha de produção.*

*IV - Iguamente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.*

Dos conceitos acima expressos, se extrai uma conotação ampla no que diz respeito ao insumo, que se traduz em todo o material utilizado direta ou indiretamente no processo de industrialização, como a matéria-prima, materiais intermediários, combustíveis, energia elétrica, etc.

Por outro lado, quanto ao produto intermediário, espécie do gênero insumo, pode-se afirmar que se trata de todo aquele material, que, de forma intermediária (a forma primária é a matéria-prima), se exaure de forma imediate e integral na linha de produção ou se agrega materialmente ao produto final.

À título de exemplo de material intermediário, pode-se citar a cola, o verniz e a tinta utilizados na fabricação de móveis, cuja matéria-prima é a madeira.

Nesse contexto, induidosa é a percepção de que combustíveis utilizados em máquinas ou veículos, desvinculados da linha de produção, não se enquadram no grupo de produtos intermediários.

No âmbito da questão dos créditos de ICMS, a regra matriz de utilização de créditos de entrada, como forma de compensação do imposto está incrustada no art. 155, § 2º, II, “a” da Constituição Federal.

Seguindo o comando constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 20, garante o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente. Quanto ao material de uso e consumo, a mesma lei, em seu art. 33, I, dispõe que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011.

Essa Lei Complementar autorizou, também, com restrições, a utilização de créditos decorrentes do uso de energia elétrica e serviço de comunicações, conforme art. 33, II, e IV, e



GOVERNO DE RONDÔNIA  
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS  
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL  
GETRI – GERÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

Processo n.º .20100020009244

PARECER Nº 1306/10/GETRI/CRE/SEFIN

de ativo imobilizado e materiais de uso e consumo (este, somente em relação às entradas ocorridas a partir de 1º de janeiro de 2011), conforme art. 33, I e III.

Essas disposições estão integralmente reproduzidas no art. 31 da Lei Estadual nº 688/96.

Observe-se que, mesmo no âmbito da LC 87/96, foi mitigado o princípio da não cumulatividade, ao não autorizar o direito aos créditos de forma ampla e prorrogar sistematicamente, o direito aos créditos dos materiais de uso e consumo, aspecto reproduzido nas legislações estaduais, inclusive Rondônia.

Segundo o art. 39, II, do RICMS/RO, aprovado pelo Decreto nº 8321/98 constitui crédito fiscal para fins de compensação do imposto devido, o valor do imposto cobrado referente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem recebidos no período, para emprego em processo de industrialização, comercialização e produção;

Então, no caso das indústrias, quando o legislador, numa postura restritiva, autorizou o crédito apenas em relação às entradas de “matérias-primas”, “material intermediário” e “embalagens”, e, especificamente, de “energia elétrica”, afastou o referido direito aos outros insumos utilizados no processo produtivo.

Nesse sentido, a única forma de utilização e apropriação de crédito na indústria, oriunda da aquisição de combustíveis é a decorrente da utilização direta para movimentar a linha de produção – no caso de madeiras, existem serras que são movimentadas por motores a diesel, ou a utilização em grupo gerador para alimentar as máquinas elétricas do parque industrial.

Esclareça-se que as disposições da Resolução Conjunta nº 012/99/SEFAZ/CRE, que assegura que a “apropriação de crédito fiscal decorrente da aquisição de combustíveis líquidos ou gasosos por madeiras fica sujeito à homologação”, tem natureza meramente instrumental e somente tem aplicabilidade em relação aos créditos regularmente admitidos pela legislação estadual.

### 3. CONCLUSÃO:

Ante ao exposto, conclui-se o que segue:

I. À luz das disposições do art. 20 e art. 33, I, II, III e IV da LC 87/96, cujas disposições estão reproduzidas na Lei 688/96 e art. 39, II, do RICMS/RO, aprovado pelo Decreto nº 8321/98, no contexto das indústrias, estão autorizados os créditos, apenas em



GOVERNO DE RONDÔNIA  
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS  
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL  
GETRI – GERÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

Processo n.º .20100020009244

PARECER Nº 1306/10/GETRI/CRE/SEFIN

relação às entradas de matérias-primas, material intermediário e embalagens, e, especificamente, de “energia elétrica”, estando afastados, portanto, os outros insumos utilizados na fabricação.

II. Conceitualmente, os insumos (gênero) se traduzem em todo o material utilizado direta ou indiretamente no processo de industrialização, como a matéria-prima, materiais intermediários, combustíveis, energia elétrica, etc, enquanto que produto intermediário (espécie), se trata de todo aquele material, que, de forma intermediária (próxima da matéria prima), se exaure de forma direta e integral no processo de industrialização ou se agrega materialmente ao produto final.

IV. Portanto, ante aos conceitos acima, infere-se que, ordinariamente, os combustíveis não se inserem no grupo de “produtos intermediários”, e, portanto, o uso por estabelecimentos industriais não geram direito ao crédito, exceto, quando se tratar de combustíveis utilizados nos motores movidos a diesel que geram força motriz diretamente relacionada ao maquinário industrial (no caso das madeireiras - as serrarias, prensas, etc.) e os motores estacionários próprios que geram energia para movimentar os maquinários do parque industrial.

É o parecer.

À consideração superior.

Porto Velho, 18 de novembro de 2010.

\_\_\_\_\_  
**Francisco das Chagas Barroso**  
AFTE – Cad. 300024021

\_\_\_\_\_  
**Mário Jorge de Almeida Rebelo**  
AFTE – Chefe da Consultoria Tributária

De acordo:

Aprovo o Parecer acima:

\_\_\_\_\_  
**Daniel Antonio de Castro**  
Gerente de Tributação

\_\_\_\_\_  
**Ciro Muneo Funada**  
Coordenador Geral da Receita Estadual