

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.305/16/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000423027-12  
Impugnação: 40.010140267-75  
Impugnante: Vale S/A  
IE: 461024161.47-57  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO – ÓLEO DIESEL.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes da entrada de óleo diesel consumido em veículos de estabelecimento atacadista, não podendo, em nenhuma das situações, ser considerado como produto intermediário, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. A “blendagem” não se considera processo de transformação industrial, e sim uma atividade complementar à extração mineral, efetuado em produto beneficiado (produto acabado). Procedimento fiscal respaldado no art. 70, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

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

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de óleo diesel, classificado pelo Fisco como material de uso e consumo, no período de 01/01/11 a 30/04/11.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última majorada nos termos do art. 53, § § 6º e 7º da citada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 34/44, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 115/122.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram em grande parte utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

**Da Preliminar**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 43.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG)

Ou seja, a perícia requerida afigura-se desnecessária, pois a matéria versada nos autos tem cunho eminentemente de direito, restringindo-se à análise da legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante, relativos ao óleo diesel consumido em veículos/equipamentos de sua propriedade, porém utilizados em estabelecimento comercial que realiza a atividade de “blendagem” do minério de ferro.

Destaca-se que a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Veja-se que a Autuada formula três quesitos, que foram facilmente respondidos pela Fiscalização (fls. 121/122). Tal fato origina-se, principalmente,

porque a própria Impugnante traz como razão de defesa as respostas e fluxograma de funcionamento do estabelecimento.

Saliente-se que não há quaisquer dúvidas ou contenda entre as partes sobre a atividade da Autuada. Pelo contrário, o lançamento se deu a partir das informações por ela prestadas ao Fisco, em resposta a intimação de fls. 06.

Como destaca a Fiscalização, a relação dos veículos em que o óleo diesel foi consumido foi apresentada pelo própria Contribuinte, bem como as quantidades consumidas e a função de cada veículo no estabelecimento, e encontra-se em planilha salva no CD do Anexo 5, fls. 33.

Assim sendo, e considerando-se que as informações contidas nos autos são suficientes para o desate da matéria, o que ficará evidenciado na análise de mérito, indefere-se a perícia requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

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**

Conforme relato, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de óleo diesel, classificado pelo Fisco como material de uso e consumo, no período de 01/01/11 a 30/04/11.

Preliminarmente, a Impugnante argui a decadência total do crédito tributário, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/12, findando-se somente em 31/12/16. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 04/04/16 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente

intimado em 08/04/16 (fls. 11), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento desse procedimento efetuado pela Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da utilização indevida de créditos do imposto. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Em outra decisão (12/04/12), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decidido no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 76.977/RS, com a seguinte ementa:

AGRG NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 76.977 – RS (2011/0191109-3)

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

EMENTA - TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCÔNFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

No tocante especificamente as Súmulas nº 436 e 555 do STJ, a interpretação dada pela Impugnante quanto à expressão “*não houver declaração do débito*” não representa a jurisprudência posta.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

No tocante ao mérito propriamente dito, advoga a Defesa o direito ao crédito do óleo diesel que foi integralmente glosado.

Aduz, nessa premissa, que o óleo diesel é consumido em equipamentos utilizados integralmente nas atividades operacionais do estabelecimento, que funciona de forma integrada na blendagem do minério e carregamento do produto nos vagões ferroviários. Essa movimentação é feita com pás carregadeiras e os caminhões mencionados no Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta que a blendagem é essencial para se obter o produto conforme requisitos dos clientes da empresa e ocorre para todos os lotes de minério recebidos no estabelecimento.

Apresenta fluxograma e relação dos veículos e equipamentos que utilizam o óleo diesel como força motriz.

Como anteriormente exposto, não há litígio entre as partes do que é a atividade desenvolvida (blendagem), quais são os veículos envolvidos e o efetivo uso do óleo diesel.

O que ocorre nestes autos é a constatação de que o estabelecimento, que não exerce a atividade de mineração, não faz jus ao aproveitamento do crédito do óleo diesel em nenhum setor.

Preliminarmente, cabe ressaltar o enquadramento do estabelecimento no Código de Atividade Econômica (CNAE): 4689-3/01 (comércio atacadista de produtos da extração mineral, exceto combustíveis e 5229-0/99 (CNAE secundária – outras atividades auxiliares dos transportes terrestres não especificados anteriormente).

Endossando os dados cadastrais, afirma a Autuada que “o estabelecimento autuado caracteriza-se como um terminal ferroviário, pátio de transbordo e estocagem de minério de ferro, nele não havendo qualquer atividade extrativa de minério” (fls. 35).

Assim, tem-se que a sistemática de aproveitamento de crédito de estabelecimentos comerciais diverge daquela utilizada pelos estabelecimentos industriais e mineradores.

As instruções normativas nº SLT 01/01 e IN SUTRI nº 01/14, editadas pela Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, determinam, para fins de aproveitamento do crédito, que o processo de extração mineral começa com desmonte da rocha e finaliza com a estocagem do minério.

Dessa forma, estendeu-se o direito ao aproveitamento de crédito de ICMS do óleo diesel para as fases de movimentação do material, desde que compreendida dentro do intervalo citado.

Ou seja, mesmo no estabelecimento minerador, o consumo de óleo diesel utilizado em máquinas e veículos para a movimentação do minério, após a fase de estocagem, não enseja direito ao aproveitamento de crédito do imposto.

O processo de blendagem do minério de ferro, que pode ou não ocorrer no estabelecimento, não se trata de processo industrial. Como visto, atualmente nem mesmo o processo de extração mineral e atividades complementares é considerado industrial, conforme a IN SUTRI nº 01/14.

Alicerça tal assertiva a Consulta de Contribuinte 211/12, onde se analisa tal processo. Por ela, a SUTRI firma o entendimento: “A *blendagem não se considera processo de transformação industrial, e sim uma atividade complementar à extração, como são consideradas as atividades inerentes ao processo de beneficiamento mineral,*

*as quais estão elencadas exemplificativamente no § 1º do art. 5º do Decreto nº 45.936, de 2012 (...).”*

No caso em questão, o minério de ferro que entra no estabelecimento da Autuada já se encontra beneficiado e considerado produto acabado. O crédito de ICMS permitido é aquele composto pelas aquisições/devoluções do minério de ferro, quando houver destaque no ICMS nas notas fiscais de entrada, assim como são tributadas suas saídas, se assim a legislação prever.

As demais atividades desenvolvidas no estabelecimento: carregamento e descarregamento do minério de ferro, por meio da utilização de retroescavadeiras, carregadeiras, caminhões de médio porte não são atividades industriais ou de beneficiamento. O óleo diesel não é consumido como força motriz de máquinas e equipamentos em processo industrial, pois se trata de mera movimentação de produto acabado.

Quanto à utilização dos veículos de pequeno porte, Hillux e Sprinter, não carece de maiores explicações. Eles têm a função de transporte de pessoas. Nem se o estabelecimento fosse minerador, o óleo diesel neles consumidos ensejaria direito ao aproveitamento de crédito.

Em sua defesa, a Autuada chega a citar equipamentos que sequer fazem parte as atividades operacionais do estabelecimento.

Entretanto, mesmo se assim não fosse, a movimentação do minério de ferro a ser processado num estabelecimento minerador é totalmente diversa daquela efetuada num estabelecimento comercial e quanto a este, não cabe o crédito relativo ao óleo diesel consumidos em quaisquer dos veículos existentes.

No que tange à essencialidade do consumo do combustível ao funcionamento do estabelecimento, não se pode confundir tal conceito ao direito de aproveitamento de crédito. Tudo que uma empresa adquire é essencial e indispensável ao seu funcionamento. Não poderia ser de outra forma. Não faz sentido uma empresa adquirir materiais desnecessários ao seu funcionamento.

Essencialidade não se confunde com regra de legislação tributária e, conseqüentemente, com princípio da não cumulatividade e com as regras de apuração do ICMS.

Portanto, no momento em que o estabelecimento consome óleo diesel, quer seja em veículos de carga, equipamentos e veículos leves, ele o faz na condição de consumidor final. Seu consumo não agrega valor ao produto, não transforma o produto. É material de uso e consumo.

Em sua peça impugnatória, a Defesa traz decisões desse Conselho de Contribuintes, que entende subsidiar sua tese, mencionando os acórdãos nºs. 4.384/15/CE, 20.997/12/1ª e 20.697/12/1ª.

No entanto, como bem analisa a Fiscalização, tais acórdãos são referentes aos estabelecimentos com as Inscrições Estaduais de nº 461.0241613.50-05 e de nº 461.024161.52-57, ambos enquadrados no CNAE principal 0710-3/01 – Extração de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

minério de ferro, sendo o último estabelecimento com CNAE secundário 0710-3/02 – Pelotização, sinterização e outros beneficiamentos de minério de ferro.

Ou seja, a análise nas situações citadas diverge substancialmente da ora em tela. Repita-se, o estabelecimento da Autuada constitui comércio atacadista.

Certificada a correção do ICMS exigido, corretas também as cobranças das Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da mesma lei, em razão de reincidência.

Neste último aspecto, a Fiscalização traz como anexo do Auto de Infração (anexo 4) os documentos que respaldaram seu procedimento. Outrossim, a reincidência é confirmada neste órgão (fls. 125).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Wagner Dias Rabelo (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas ao óleo diesel utilizado na remoção do minério para a área de blendagem, bem como o óleo diesel utilizado em equipamentos para carregamento do minério em vagões e caminhões. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Lilian Cláudia de Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 27 de setembro de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

P

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.305/16/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000423027-12	
Impugnação:	40.010140267-75	
Impugnante:	Vale S/A	
	IE: 461024161.47-57	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Wagner Dias Rabelo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Preliminarmente, cabe ressaltar o enquadramento do estabelecimento no Código de Atividade Econômica (CNAE): 4689-3/01 (comércio atacadista de produtos da extração mineral, exceto combustíveis e 5229-0/99 (CNAE secundário – outras atividades auxiliares dos transportes terrestres não especificados anteriormente).

O estabelecimento, tem em seu objeto social, como atividade principal, o “*comércio atacadista de produtos da extração mineral, exceto combustíveis*” e como atividade secundária, “*outras atividades auxiliares dos transportes terrestres não especificados anteriormente*”.

Apesar de ser um estabelecimento onde não se exerce a atividade de extração do minério, como objetivo principal, e de não prever em seu objetivo secundário atividades relativas a “*processos ou tratamentos complementares à extração mineral (beneficiamento mineral ou não industrial*”, o Fisco em momento algum nega, apesar da omissão das atividades complementares à extração mineral no seu objeto social, que a atividade de “*blendagem*” é desenvolvida, de fato, pelo estabelecimento, conforme pode ser conferido a seguir:

O processo de blendagem do minério de ferro, que pode ou não ocorrer no estabelecimento, não se trata de processo industrial. Como visto, atualmente nem mesmo o processo de extração mineração e atividades complementares é considerado industrial, conforme a IN SUTRI n° 01/14.

Veja que apesar da afirmação do Fisco de que “*atualmente nem mesmo o processo de extração mineração e atividades complementares é considerado industrial, conforme a IN SUTRI n° 01/14*”, é incontroverso que nos autos não se discute o fato do processo de extração do minério e de suas atividades complementares se enquadrarem ou não como industrial. É claro que não se enquadram. Por sua vez, o estado editou a IN n° 01/14, combinada com a IN 01/86, exatamente para definir no segmento da mineração, aquelas situações em que o crédito do ICMS será permitido.

Desta feita, dentro da literatura que norteia o processo de mineração, temos que a atividade de blendagem de minério pode ser definida conforme segue:

Blendagem: “Na indústria de minério, **chamamos blendagem** ao processo de mistura de produtos de entrada (primários) para obter um novo produto homogêneo de saída, cuja qualidade resultante será a média ponderada da de sua composição”.

Veja o que estabelece o parágrafo único do art. 2º da IN 01/14, “*in verbis*”:

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:

I - esteja classificado nos Capítulos 25 e 26 da NBM/SH;

II - esteja relacionado na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) com a notação “NT” (não tributado);

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;

VI - flotação;

VII - homogeneização;

VIII - aglomeração ou aglutinação;

IX - briquetagem;

X - nodulação;

XI - sinterização;

XII - pelotização;

XIII - ativação;

XIV - coqueificação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XV - desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtração;

XVI - levigação.

(Grifou-se).

Veja que o caput do parágrafo único traz a expressão “A título exemplificativo constituem processos ou tratamentos complementares à extração mineral”. Na sequência, lista algumas atividades que são consideradas como complementares nesse processo. Poderíamos, então, buscar dentro das atividades listadas, alguma que, de forma alargada em sua caracterização, viesse a abraçar a atividade de “blendagem”. Por exemplo, dentro da definição dada acima para essa atividade, poderíamos concluir que estaria ela compreendida dentro da atividade de “classificação” ou de “homogeneização”, *ou de outra qualquer?* É possível que sim. Entretanto, por não estarmos diante de uma “lista exhaustiva”, também é lógico concluirmos que apesar de não estar nominalmente citada no referido dispositivo legal, a atividade de “*blendagem*” é parte integrante, sem sombra de dúvida, dos processos ou tratamentos complementares à extração do minério.

Após o acima exposto, vamos direto ao cerne da questão onde o que está em discussão é o fato da mercadoria, óleo diesel, objeto da autuação, ser ou não “produto intermediário”, já que, em caso positivo, haveria direito ao aproveitamento do crédito de ICMS pelas aquisições destas e, em caso negativo, estaria correta a pretensão fiscal de estornar os créditos autuados, assim como exigir a complementação da diferença de alíquota nas operações interestaduais.

A preocupação em definir “produto intermediário” já existia no âmbito federal, tanto que, no final da década de 70, foi editado o PN nº 65/79 que, procurando elucidar a questão, trouxe o seguinte entendimento acerca da matéria:

PN 65/79 – Crédito do imposto – matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

“10 – Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como “que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização”, para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito”.

“10.1 – Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários” é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários “*stricto sensu*”, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análogo a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”.

“10.2 – A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediate e integralmente”, constantes do dispositivo

correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificadamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo”.

No âmbito estadual, mais precisamente em Minas Gerais, até o advento da IN SLT nº 01/86, o Fisco interpretava de forma bastante restrita o direito ao aproveitamento do crédito, ou seja, somente os materiais que viessem a agregar fisicamente o produto em fabricação (matéria-prima, embalagem, etc.), é que poderiam ter o correspondente ICMS recuperado.

Com a chegada da citada IN, evolui-se para um conceito mais amplo, já em vigor na legislação do IPI, desde 11/79, por força do Parecer Normativo CST nº 65/79, e o Executivo Mineiro deu nova interpretação ao termo “consumo imediato e integral”, bem como nova definição dentro do que se deve entender como “produto intermediário”, com os fundamentos a seguir:

“Considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto”;

“considerando que por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediate e integralmente, no curso da industrialização”;

“considerando as controvérsias que tem envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização”;

“Considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas, e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas e prevenir dissensões”,

RESOLVE:

“1- Por consumo imediate 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 de industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos”.

Resolvida a dúvida do alcance dos termos “imediato” e “integral”, que até o advento da IN SLT nº 01/86, as regras para fins de recuperação de ICMS somente contemplavam aqueles materiais que, de certa forma, integravam fisicamente o produto final, ampliou-se o universo de materiais passíveis de recuperação de ICMS, passando, desta forma, a abraçar, também, produtos conhecidos como “intermediários” que, embora não se integrando ao produto em fabricação, fossem consumidos em razão de contato direto com este ou vice-versa.

Elucidada ou minimizada a questão do que deve ser entendido como “produto intermediário”, estamos, agora, diante de uma outra dúvida, ou seja, do que deve ser entendido como “processo industrial” ou “produtivo” para fins de recuperação do ICMS, na aquisição de materiais conceituados como “intermediários”, no presente caso, quando consumidos nas áreas de extração, movimentação interna ou de beneficiamento do minério.

No entendimento do Fisco, processo produtivo de extração mineral é aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril (arriamento do mineral ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado do produto mineral ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais) até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem.

Continuando, diz que o beneficiamento mineral alcança os processos produtivos realizados por métodos físicos, químicos ou físico-químicos, desde que não resultem na alteração da constituição química dos minerais ou impliquem a sua inclusão no campo de incidência do IPI;

Materializando esse entendimento, é como se cada empresa ao dispor o seu *lay-out* do “processo produtivo”, o fizesse de forma a agrupar, em um ou mais espaços físicos, tudo aquilo que se deve entender como integrante desse processo (local onde de fato se desenvolvem as etapas acima definidas pelo Fisco). Desta forma, estando fora deste “espaço físico, o local será classificado como integrante da “linha marginal” da empresa.

Este conceito leva-nos a entender que a importância de um “processo produtivo”, para fins de recuperação do ICMS, está restrito àqueles materiais que são aplicados em alguma fase desse dito processo.

É óbvio que todo e qualquer material ou bem tem a sua importância dentro de uma empresa. Cada um exerce a sua função, e o seu grau de importância é medido pela ação desenvolvida dentro do processo, quer seja em sua linha “produtiva ou marginal”.

Dentro do conceito do crédito físico, no qual a legislação pertinente ainda se fundamenta para permitir ou não a recuperação do ICMS, procuraremos diferenciar linha produtiva de linha marginal, já que este é o cerne da questão.

No segmento de atuação da Impugnante, o setor de oficina mecânica, por exemplo, onde se recuperam e fabricam ferramentas, utensílios e materiais para serem utilizados unicamente nas máquinas e equipamentos do fabricante, a recuperação do imposto não será permitida em obediência ao princípio do crédito físico previsto na legislação pertinente. De fato, as mercadorias ou bens ali consumidos, apesar de importantes no contexto global da empresa, não têm influência direta sobre o produto em fabricação.

Por sua vez, os setores/áreas de blendagem e de expedição de mercadoria não podem ser expurgados do “processo produtivo” pelo simples fato de não estarem compreendidos no espaço físico do mesmo, e onde, na visão do Fisco, ocorrerão apenas a busca de uma mistura homogênea do minério, o manuseio e o carregamento do produto já pronto e acabado. Ou seja, nenhuma etapa do dito processo de extração mineral estará acontecendo nesses setores.

Em direção oposta, entende este conselheiro que por não existir uma conceituação conclusiva ou, no mínimo, padrão, do que se deve compreender como integrante do “processo produtivo” de um estabelecimento, somos levados a nos socorrer, sem dúvida, de outras definições que certamente irão nortear uma interpretação consistente a ser aplicada em situações como a tratada nos autos.

Vamos então nos apoiar em duas definições que, apesar de também não serem conclusivas, nos levam ao convencimento de que as suas aplicações alcançam uma lógica que podemos afirmar ser bem razoável na interpretação do que se deve compreender como sendo uma extensão, digamos inerente, de um “processo industrial” ou “produtivo”.

Trago à baila os conceitos de “atividade-fim” e “atividade-meio” de um estabelecimento. Como podemos, então, definir tais atividades? Vamos fazer uma associação com o objeto social do estabelecimento que, em condições normais, é subdividido em principal e secundário.

Assim, conceituaremos essas atividades como sendo:

**“Atividade-meio”**: É aquela que embora importante dentro do contexto da sociedade, não mantém vinculação direta com o seu **objetivo principal**, e pode ter a sua execução delegada à terceiros exatamente para que a empresa tomadora dos serviços possa concentrar seus esforços naquilo que é primordial, no caso a sua **“atividade-fim”**.

**“Atividade-fim”:** É a razão de ser da sociedade, e vai estar arrolada no OBJETO SOCIAL do seu contrato de constituição.

E é com fundamento nesses conceitos que o TST vem se norteando para aplicar penalidades aos tomadores que terceirizam serviços em descompasso com o ENUNCIADO (SÚMULA) 331 do próprio TST, no caso, para determinar a criação do vínculo empregatício com os empregados da CONTRATADA.

É o caso, por exemplo, do julgado Processo: AIRR - 66900-17.2009.5.04.0291, Data de Julgamento: 01/06/16, Relator Ministro: José Roberto Freire Pimenta, 2ª Turma, data de publicação: DEJT 03/06/2016, do qual extrai-se o que segue:

TERCEIRIZAÇÃO ILÍCITA. ATIVIDADE-FIM. OPERADOR DE EMPILHADEIRA. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA. FORMAÇÃO DO VÍNCULO DE EMPREGO DIRETAMENTE COM O TOMADOR DE SERVIÇOS. SÚMULA Nº 331, ITEM I, DO TST.

“EXTRAI-SE, DO ACÓRDÃO REGIONAL, QUE A ATIVIDADE DO RECLAMANTE DE OPERADOR DE EMPILHADEIRA ESTÁ INSERIDA NA ATIVIDADE PRECÍPUA DA PRIMEIRA RECLAMADA, PORQUANTO SE TRATA DE SERVIÇO INTEGRADO A SUA DINÂMICA PRODUTIVA, COM A INSERÇÃO DO RECLAMANTE NO ÂMBITO DO EMPREENDIMENTO ECONÔMICO DA EMPRESA RECLAMADA, A QUAL SE BENEFICIA DA FORÇA DE TRABALHO DO OBREIRO, CARACTERIZANDO O QUE A DOUTRINA MODERNA DENOMINA DE SUBORDINAÇÃO ESTRUTURAL, APTA AO RECONHECIMENTO DO VÍNCULO DE EMPREGO. NESES TERMOS, A TERCEIRIZAÇÃO EFETUADA POR MEIO DE EMPRESA INTERPOSTA DEVE SER RECONHECIDA COMO ILÍCITA, POIS NÃO PASSOU DE MERA INTERMEDIÇÃO DE MÃO DE OBRA, UMA VEZ QUE A TERCEIRIZAÇÃO OCORREU EM ATIVIDADE-FIM DA PRIMEIRA RECLAMADA. ASSIM, PODE-SE CONCLUIR PELA CARACTERIZAÇÃO DE TERCEIRIZAÇÃO ILÍCITA DE ATIVIDADE-FIM DO TOMADOR DOS SERVIÇOS, BEM COMO PELA EXISTÊNCIA DOS REQUISITOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO COM A PRIMEIRA RECLAMADA. RESSALTA-SE O TEOR DA SÚMULA Nº 331, ITEM I, DO TST, NOS SEGUINTE TERMOS: "A CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES POR EMPRESA INTERPOSTA É ILEGAL, FORMANDO-SE O VÍNCULO DIRETAMENTE COM O TOMADOR DOS SERVIÇOS, SALVO NO CASO DE TRABALHO TEMPORÁRIO (LEI Nº 6.019, DE 03.01.1974)". DESSA MANEIRA, O REGIONAL, AO ENTENDER PELA ILICITUDE DA TERCEIRIZAÇÃO DE TRABALHADOR PARA EXERCER ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA TOMADORA DE SERVIÇOS, DECIDIU EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. SALIENTA-SE TAMBÉM QUE, EM FACE DA ILICITUDE DA TERCEIRIZAÇÃO, NOS MOLDES MENCIONADOS, DEVE SER RECONHECIDO O VÍNCULO DE EMPREGO DO RECLAMANTE COM O TOMADOR DE SERVIÇOS, EM FACE DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 2º, 3º E 9º DA CLT”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso, a tomadora do serviço é uma fabricante de bebidas e, dentro do contexto do seu processo industrial, está sendo considerado como nele inserido, dentre outros, os setores de “embalagem e de expedição” de mercadorias, onde certamente são exercidas as atividades de “operador de empilhadeira”, para executar serviços de manuseio e/ou carregamento de produtos.

Nesse julgado, o que se tem é um entendimento sobre setores/áreas, no caso, o de embalagem e expedição de mercadorias, dentre outros, onde são desenvolvidas atividades que, de forma inerente, complementam as atividades de produção de bebidas, propriamente ditas.

Portanto, a decisão é a de que tais atividades complementares estão inseridas na “atividade-fim” do tomador de serviços, sendo vedadas, portanto, a terceirização das mesmas, por força do Enunciado (Súmula) 331 do TST.

Após o acima exposto, é provável que surja algum questionamento do tipo: que repercussão (validade) decisões do TST podem ter em questões que são tratadas no âmbito da legislação do ICMS? Entretanto, não se trata de aplicação da legislação trabalhista no caso em discussão, mas sim de lançar mão de definições que foram aplicadas no referido julgado, no caso, os conceitos de “atividade-fim” e de “atividade-meio” do estabelecimento, em matérias similares que por ventura venham a ser apreciadas no âmbito das legislações de outros tributos.

Assim, lançando mão dos conceitos acima apresentados, temos que também no caso dos autos, os setores de blindagem, de embalagem e de expedição de mercadoria, onde são desenvolvidas atividades que buscam uma mistura homogênea do minério, o manuseio e o carregamento do produto já pronto e acabado, não podem ser considerados como linha marginal (atividade-meio) ao processo produtivo da Autuada, mas sim, de forma inerente, como parte integrante do mesmo (atividade-fim), sendo estes, portanto, necessários à consecução do seu “objeto social”.

Diante disso, o óleo diesel consumido em veículos utilizados na remoção do minério para a área de blendagem, assim como em equipamentos utilizados no carregamento do produto pronto e acabado em vagões e caminhões, faz jus ao crédito de ICMS, como produto intermediário, conforme determinado pelo art. 66, inciso V do RICMS/02, aprovado pelo Decreto 43.080/02.

**Sala das Sessões, 27 de setembro de 2016.**

**Wagner Dias Rabelo**  
**Conselheiro**