

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

Acórdão: 19.368/09/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158662-61  
Impugnação: 40.010123620-85  
Impugnante: Samarco Mineração S/A  
IE: 400115470.01-18  
Proc. S. Passivo: João Dácio de Souza Pereira Rolim/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - SAÍDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO – MINÉRIO DE FERRO BENEFICIADO.** Descaracterização da não incidência do ICMS em operação de remessa de minério de ferro beneficiado em transferência de um para outro estabelecimento da Autuada, com o fim específico de exportação, face à não comprovação de que a mercadoria transferida foi efetivamente exportada no mesmo estado em que saiu do território mineiro. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, III, §§ 1º e 2º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS quanto ao mérito da acusação fiscal, cabendo, no entanto, levar os valores apurados à recomposição da conta gráfica.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BENS DO ATIVO E ENERGIA ELÉTRICA.** Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições energia elétrica e bens destinados ao ativo permanente, utilizados no mineroduto, área apartada da atividade principal do estabelecimento. Infração caracterizada. Correto o estorno do crédito, de forma a reduzir o saldo credor da Autuada, bem como a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/10/06 a 31/03/08, em face da constatação das seguintes irregularidades:

1. descaracterização da não incidência do ICMS, em operações interestaduais de remessa de minério de ferro beneficiado com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, localizado no Estado do Espírito Santo (CNPJ 16.628.281/0006-76), para fins de industrialização e posterior exportação;

2. aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à energia elétrica e bens do ativo fixo utilizados em área marginal ou alheia à atividade principal do estabelecimento (mineroduto).

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado no item “1”, acrescido da Multas de Revalidação prevista no art. 56, II da Lei nº 6763/75, bem como a Multa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isolada capitulada no art. 55, XXVI da mencionada lei, relativamente ao item “2” acima.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 180/201, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 232/256.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 259/275, opina pela procedência parcial do lançamento.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão de 25/08/09, exara despacho interlocutório, com a Autuada prestando as informações às fls. 282/285, enquanto o Fisco se manifesta às fls. 287.

Novamente nos autos, a Assessoria do Conselho retifica seu parecer anterior e opina pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Tal qual fez a Assessoria ao fundamentar o seu parecer serão utilizados, basicamente, os mesmos argumentos contidos na Manifestação Fiscal de fls. 232/256, naquilo que se coaduna com a decisão da Câmara de Julgamento.

Saliente-se, desde já, que a matéria versada no presente processo já foi objeto de apreciação por este E. Conselho, em PTA de idêntica sujeição passiva, conforme Acórdão nº. 18.372/07/1ª, que também será objeto de citação e utilização no presente parecer.

Cumpra esclarecer desde logo, que a atividade operacional da Samarco Mineração S.A. (Autuada), inicia-se com a lavra ou extração do minério de ferro, tal qual encontrado na natureza, através da simples escavação ou mediante desmonte da rocha (minério) com uso de explosivos.

Após a lavra do minério, esse é transportado, utilizando-se caminhões “fora de estrada” e/ou correias transportadoras, para a planta de beneficiamento, responsável pela concentração do minério de ferro. Nesta fase, o minério sofre modificação química, pois a concentração do ferro, desejada, aumenta e o teor de sílica (areia), indesejada, diminui. Além disso, ocorre modificação física pelo tratamento mecânico submetido ao minério extraído (britagem, peneiramento, moagem), que o coloca em tamanho adequado ao processo de concentração e expedição via mineroduto.

Uma vez obtido o produto final, minério de ferro concentrado, chamado “pellet feed”, esse é misturado à água para formar uma massa homogênea chamada “polpa de minério”, também denominado “concentrado”.

Obtida a “polpa de minério” esta é, em sua totalidade, exclusivamente transportada para o estabelecimento da Samarco Mineração S.A., em Ponta Ubu, município de Anchieta, no Estado do Espírito Santo (CNPJ 16.628.281/0006-76).

O transporte da “polpa de minério” é realizado através de mineroduto (tubulação metálica), com 396 km de extensão, do estabelecimento de Mariana/MG até o estabelecimento em Ponta Ubu/ES.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em Ponta Ubu a “polpa de minério” recebida é processada para a retirada da água, sendo o minério úmido (“pellet feed”) resultante misturado a outros produtos, basicamente: bentonita (argila), calcário e carvão mineral (coque metalúrgico), obtendo-se uma massa homogênea para a moldagem de pequenas esferas, com aproximadamente 15 mm de diâmetro, que serão queimadas (“assadas”) em fornos alimentados com óleo combustível para obtenção das chamadas “pelotas” ou “pellets”, produto final do estabelecimento da Samarco em Ponta Ubu.

Durante o processo de controle de qualidade das “pelotas”, exercido pela Samarco/ES, surge outro produto comercializável, denominado “pellet screening”, em decorrência das pelotas expurgadas, por estarem fora das especificações técnicas requeridas (material passante da peneira classificadora após o forno de pelletização - vide fls. 46).

A Samarco Mineração S/A, em Mariana/MG, processa apenas um único produto, o “pellet feed”, que por questões técnicas relacionadas especificamente à viabilização do transporte, via mineroduto, até seu único e exclusivo destinatário, a própria Samarco Mineração S/A em Anchieta/ES, mistura o “pellet feed” à água para obter a “polpa de minério”, também chamada de “concentrado”.

As saídas da “polpa de minério” ou “concentrado” promovidas pelo estabelecimento da Samarco Mineração S/A, em Mariana/MG, para a Samarco Mineração S/A, em Anchieta/ES, único e exclusivo destinatário da “polpa de minério”, são acobertadas:

a) Sistemáticamente, por uma única nota fiscal modelo 1, emitida via Processamento Eletrônico de Dados (PED) no final de cada período de apuração do ICMS, com CFOP 6.21 ou 6.151 (transferência interestadual de produção do estabelecimento), não tributada, constando, no campo “informações complementares” a citação: “não incidência ICMS conf. art. 3º, inciso II – Lei Complementar 87 de 13/08/96”. (vide fls. 22/39).

A quantidade dos produtos é igual àquela do “pellet feed” em forma de “polpa de minério” recebido e transformado em pelotas, no período de apuração, pelo estabelecimento da Samarco Mineração S/A em Anchieta/ES.

O valor da operação é aquele do “pellet feed”, médio de mercado, praticado apenas pela Samarco/ES (internas e para o exterior), segundo informação da Samarco/MG.

b) Eventualmente, se for o caso, por uma única nota fiscal modelo 1, emitida via PED no final de cada período de apuração do ICMS, com CFOP 6.21 ou 6.151 (transferência interestadual de produção do estabelecimento), tributada, descrevendo no campo “informações complementares” que se trataria de mercadorias transferidas para Ubu, sendo destinadas a vendas no mercado interno (Brasil). Neste período de verificação não houve ocorrência de operações desta natureza.

A quantidade dos produtos é igual àquela do “pellet feed” em forma de “polpa de minério” recebido pela Samarco/ES e destinado ao mercado interno, quando se realiza este tipo de operação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O valor da operação é aquele de venda praticado pela Samarco/ES, segundo informação da Samarco/MG.

Em Ponta Ubu, o minério de ferro recebido em forma de “polpa de minério” pode resultar nos seguintes produtos comercializáveis: “pellet feed” (polpa de minério sem água), “pelotas” (esferas com aproximadamente 15 mm de diâmetro resultantes da queima da mistura do “pellet feed” com outros aditivos) e “pellet screening” (resultante das “pelotas” recusadas pelo controle de qualidade).

Os produtos da Samarco/ES (“pellet feed”, “pelotas” e “pellet screening”), quase que em sua totalidade, são destinados à exportação, sendo observadas exceções em saídas, desses mesmos produtos, para o mercado interno (Brasil).

As saídas do “pellet feed”, “pelotas” e “pellet screening”, promovidas pela Samarco/ES, com destino ao mercado externo, são cadastradas nos documentos de exportação como sendo exportações exclusivamente capixabas.

As saídas do “pellet feed”, promovidas pela Samarco/ES, com destino ao mercado interno, são tributadas normalmente, à luz do RICMS do Estado do Espírito Santo.

Em resumo, conforme descrito no relatório do Auto de Infração, a ação fiscal descaracterizou as operações de exportação da Samarco Mineração S.A. constantes das notas fiscais relacionadas no campo “*Nota Fiscal*” às fls. 18, cujas cópias encontram-se acostadas às fls. 22/39, que acobertaram as remessas de minério de ferro da Samarco/MG para a Samarco/ES, entre outubro de 2006 e março de 2008.

A descaracterização da exportação reside em dois fundamentos básicos, quais sejam:

(i) a Samarco/MG não apresenta documentos comprobatórios da exportação dos produtos constantes das notas fiscais autuadas, inexistindo, portanto, registros nos órgãos federais reguladores das exportações ou tampouco memorandos de exportação que vinculem saídas de mercadorias para o exterior à Samarco/MG (Autuada);

(ii) tanto a legislação federal, como a estadual, não consideram exportações as operações promovidas pela Samarco/MG: saída de matéria-prima (“pellet feed”), em forma de “polpa de minério” ou “concentrado”, destinada ao seu estabelecimento no Estado do Espírito Santo (Samarco/ES), componente principal de outro produto – “pelotas”- que é exportado diretamente pela Samarco/ES.

Quanto ao primeiro fundamento, já suficiente, por si só, para descaracterização das exportações promovidas pela Samarco/MG, apresenta-se límpido e cristalino, haja vista que a Impugnante não apresentou um único documento que pudesse comprovar as exportações do minério de ferro constantes das notas fiscais objeto da presente ação fiscal (fls. 22/39).

Entretanto, mesmo diante da certeza da ação fiscal, em função da ausência de comprovação das exportações, o Fisco Estadual ainda aprofundou as suas investigações para enquadrar as atividades comerciais da Autuada à legislação vigente, concluindo que a Samarco/MG não só não apresenta documentos comprobatórios das exportações, como também não promove exportações.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para tanto, basta observar o item “2” do parecer da Assessoria deste Conselho, que descreve a forma de operação exercida pela Autuada, e nos seguintes dispositivos legais do RICMS/02, vigentes à época das operações:

“Art. 5º - O imposto não incide sobre:

(...)

III - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre a prestação de serviços para o exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo e no item 126 da Parte 1 do Anexo I;

(...)

§ 1º - Observado o disposto no § 3º, a não-incidência de que trata o inciso III do caput deste artigo alcança:

I - a operação que destine mercadoria diretamente a depósito em recinto alfandegado ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação - REDEX, com o fim específico de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive trading company, observado o disposto nos arts. 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX;

(...)

§ 2º - O disposto no inciso I do parágrafo anterior somente se aplica à operação de remessa da própria mercadoria a ser exportada posteriormente, no mesmo estado em que se encontre, ressalvado o seu simples acondicionamento ou reacondicionamento.

(...)

§ 4º - A não-incidência prevista no inciso III do caput deste artigo não alcança, ressalvado o disposto nos §§ 1º e 7º, as etapas anteriores de circulação da mesma mercadoria ou de outra que lhe tenha dado origem.”(G.N.)

Enquadrando, agora, as operações tidas como exportação pela Samarco/MG aos dispositivos legais supracitados, logo se conclui que, em qualquer hipótese, as saídas do “pellet feed” destinadas ao estabelecimento da Samarco/ES não podem ser consideradas exportações: a uma porque a Samarco/MG não realizara exportação direta do seu único produto final (pellet feed) e a duas porque tampouco realiza exportação indireta, sob a regra de remessa com o fim específico de exportação de que trata o art. 5º, § 1º, I do RICMS/MG c/c arts. 243 a 253 do Anexo IX, do mesmo Regulamento.

Ora, a exportação direta seria aquela onde a própria Samarco/MG promoveria as operações de exportação do “pellet feed”. Entretanto, a Samarco/MG destinava o “pellet feed”, não ao mercado externo, mas sim a outro estabelecimento no Estado do Espírito Santo (Samarco/ES), que utiliza o “pellet feed” como matéria-prima principal para obtenção da “pelota”, que é exportada pela Samarco/ES.

Já a exportação indireta, em resumo, seria aquela onde a Samarco/MG destinasse a outro estabelecimento da mesma empresa a própria mercadoria a ser exportada posteriormente, no mesmo estado em que se encontrasse, ressalvados os casos de simples acondicionamento ou reacondicionamento. Entretanto, a Samarco/MG destina o “pellet feed” à Samarco/ES, não para a exportação, mas sim para ser utilizado como matéria-prima utilizada na obtenção da “pelota”, produto final exportado pela Samarco/ES.

Além disso, existem dois processos produtivos distintos (beneficiamento e pelotização, respectivamente) em estabelecimentos e Estados Federados distintos (Samarco/MG e Samarco/ES), sendo que toda a exportação é efetuada pela Samarco/ES. Neste ponto, deve-se observar o prescrito no § 4º do art. 5º, que dispõe que a não incidência não se aplica às etapas anteriores de circulação da mesma mercadoria ou de outra que lhe tenha dado origem. É sabido que “pellet feed” não é “pellet” (mercadoria exportada). “Pellet feed” dá origem ao “Pellet” depois de um processo de industrialização.

Pode-se verificar que a polpa de minério (“pellet feed” misturado à água) encerra a industrialização a cargo da Samarco/MG. Neste ponto, toda a produção do “pellet feed” é transferida, via mineroduto, à Samarco/ES, que por sua vez acrescenta aditivos ao “pellet feed”, recebido da Samarco/MG, para formação das pelotas ou “pellets”. O fluxograma acostado às fls. 45/46, apresenta claramente os processos produtivos distintos, cada qual em unidades distintas, sendo reservado a extração e o beneficiamento do mineiro de ferro à Samarco/MG e a pelotização à Samarco/ES.

Então, fica claro que, em regra, o “pellet feed” produzido pela Samarco/MG é transformado em “pellets” pela Samarco/ES, sendo mercadorias com apresentações físicas diferentes: enquanto o “pellet feed” assemelha-se a uma areia fina o “pellet” é uma esfera aglomerada e rígida, com aproximadamente 15 mm de diâmetro, inclusive possuindo NCM ou NBM/SH diferenciadas.

Além dos dispositivos legais supracitados, vale ainda, citar a jurisprudência administrativa formada por decisões no mesmo sentido, prolatadas pelo CC/MG em relação às remessas com o fim específico de exportação, alinhando-se com o § 2º, art. 5º do RICMS/MG: 16.367/04/3ª, 16.377/04/3ª, 16.485/04/3ª, 16.506/04/3ª, 16.477/04/1ª, 16.480/04/1ª e 2.935/CE.

Esses acórdãos encerram o seguinte entendimento: a remessa com o fim específico de exportação somente estaria caracterizada quando a mercadoria fosse enviada pelo remetente, diretamente para depósito em armazém alfandegado ou em entreposto aduaneiro, sendo exportada, posteriormente, no mesmo estado da saída da mercadoria do estabelecimento do remetente, ressalvado o seu simples acondicionamento (embalagem) ou reacondicionamento (reembalagem).

Portanto, afastada a hipótese de exportação direta ou indireta, as operações interestaduais objeto da autuação devem ser consideradas normalmente tributadas, ou seja, estariam submetidas a dispositivos ordinários do RICMS/02, que não aqueles específicos da exportação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante reputa não válido o dispositivo regulamentar mineiro que presta interpretação restritiva à não-incidência nas operações de exportação indireta, entendendo-o contrário ao disposto em normas superiores (CF/88 e LC 87/96).

Para enfrentar tal posição basta esta Casa se reportar ao disposto no art. 110, I do RPTA/MG, que veda a negativa de aplicação de legislação tributária consubstanciada em atos normativos do Poder Executivo.

Para o caso presente, entretanto, desnecessária a solução anterior. É que a aplicação da restrição contida no § 2º, transcrito em linhas anteriores, admite análise crítica, de modo a apreciar a efetividade do significado da operação praticada pelo remetente.

Ora, se a remessa for para industrialização, evidentemente que não se trata de remessa com fins específicos de exportação, mas sim de transferência de mercadoria para industrialização, e depois, posterior exportação do produto resultante do processo industrial.

Alega a Impugnante que “as operações que se realizam no estabelecimento de Ponta Ubu não implicam em alteração da natureza ou estado do produto, a ponto de configurar sequer a hipótese restritiva do art. 5º, § 2º do Decreto 43080/02”.

Essa alegação foi enfrentada pela 1ª Câmara de Julgamento, quando apreciou o PTA nº. 01.000154742-06, de idêntica sujeição passiva, consignando de forma expressa no Acórdão nº. 18.372/07/1ª os seguintes argumentos:

“MUITO EMBORA A IMPUGNANTE NÃO RECONHEÇA A PREPARAÇÃO DE PELOTAS COMO PROCESSO INDUSTRIAL, OUTRA COISA NÃO É, COM FULCRO NO LAUDO PERICIAL JUNTADO AOS AUTOS PELA DEFESA, PRODUZIDO POR OCASIÃO DE LANÇAMENTOS VERSANDO SOBRE A REMESSA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS.

PELO QUE CONSTA NO MENCIONADO LAUDO, ELABORADO PELA ENGENAP ENGENHARIA, POR DETERMINAÇÃO JUDICIAL, NA FORMAÇÃO DA PELOTA VERDE/CRUA, SÃO ADICIONADOS COMO AGLOMERANTES OS SEGUINTE PRODUTOS: CAL CALCÍTICA; CAL DOLOMÍTICA; BENTONITA; CALCÁRIO DOLOMÍTICO E CALCÁRIO CALCÍTICO.

UTILIZA-SE, AINDA, O CARVÃO ANTRACÍTICO NO PROCESSO PRODUTIVO.

AS PELOTAS SÃO CLASSIFICADAS COMO RD - PELOTAS PARA REDUÇÃO DIRETA E AF – PELOTAS PARA ALTO FORNO, AMBAS COM COMPOSIÇÃO QUÍMICA PRÓPRIA, CONFORME DESCRITO ÀS FLS. 22 DO LAUDO PERICIAL, SENDO QUE CADA TIPO DE PELOTA TEM UTILIZAÇÃO DIFERENTE NOS PROCESSOS PRODUTIVOS SEGUINTE (NOS DESTINATÁRIOS ADQUIRENTE).

CONTINUANDO, O LAUDO PERICIAL INFORMA QUE APÓS A OBTENÇÃO DAS PELOTAS CRUAS, ESTAS PASSAM PELO FORNO, “INCORPORANDO À SUA COMPOSIÇÃO QUÍMICA AS NOVAS ESPÉCIES QUE CONSTITUEM OS ADITIVOS”.

DESTACA AINDA O BEM ELABORADO LAUDO, QUE O “FORNO UTILIZADO PELA SAMARCO É O MAIOR FORNO DE PELOTIZAÇÃO DO MUNDO, SENDO TIPO GRELHA MÓVEL, POSSUINDO 257 CARROS CONECTADOS FORMANDO UMA CORRENTE SEM FIM, COM 4,0 METROS DE LARGURA E 176 METROS DE COMPRIMENTO”.

APÓS A TRANSFORMAÇÃO DAS PELOTAS VERDES EM PELOTAS SECAS, PELO PROCESSO DE QUEIMA, QUE SE INICIA COM 500° C, ATÉ ATINGIR 1.350° C, TEM-SE UM NOVO PRODUTO ONDE “AS ALTERAÇÕES CRISTALINAS SOFRIDAS PELAS PELOTAS OCORREM PRIMEIRAMENTE PELO REARRANJO DAS MOLÉCULAS E POSTERIORMENTE PELO SURGIMENTO DE LIGAÇÕES QUÍMICAS ENTRE OS ELEMENTOS E COMPOSTOS DOS MATERIAIS PRESENTES, RESULTANDO, CONSEQUENTEMENTE, EM UMA NOVA ESTRUTURA MOLECULAR E CRISTALINA”.

POR FIM, APÓS A PRODUÇÃO DOS DOIS TIPOS DE PELOTAS, EXTRAÍ-SE, AINDA, UM SUBPRODUTO DENOMINADO “PELLET SCREENING”, CONSIDERADO REJEITO INDUSTRIAL, COM FRAÇÕES ABAIXO DE 6,3 MM.

DESTA FORMA, RESTA DEMONSTRADO, DE FORMA INEQUÍVOCA, A REALIZAÇÃO DE PROCESSO INDUSTRIAL NO ESTABELECIMENTO DE PONTA DE UBÚ, SENDO CERTA A ACUSAÇÃO DE QUE A OPERAÇÃO VERDADEIRA É A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO.”

Portanto, afastada a hipótese de exportação direta promovida pelo próprio remetente, as operações deste remetente, não enquadradas no § 2º do art. 5º, do RICMS/02 (remessa com o fim específico de exportação), seriam consideradas normais, ou seja, estariam submetidas aos dispositivos ordinários do RICMS/02 que não aqueles específicos da exportação.

Por isso mesmo o segundo apontamento do Fisco, de completa ausência de documentos fiscais relativos à exportação, junto ao estabelecimento mineiro, uma vez que toda a mercadoria produzida (pelotização) pelo estabelecimento capixaba foi por ele diretamente exportada.

Ao admitir, apenas por argumentação, a possibilidade de se caracterizar as operações como remessas interestaduais, a defesa destacou dois outros aspectos que, ao seu entendimento, ainda assim não levaria o feito fiscal adiante.

O primeiro deles refere-se à Súmula 166, do Superior Tribunal de Justiça, que nega incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Esse argumento, no entanto, não tem o condão de ilidir as exigências fiscais, face à norma contida no art. 6º, VI da Lei nº 6763/75, que estabelece a ocorrência do fato gerador do imposto “na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que há juristas de renome, a exemplo de Vittorio Cassone, que defendem a tributação pelo ICMS das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme abaixo:

"Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº 87/96, ao estabelecer: "Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular" (Cassone, Vittorio - Direito Tributário - 13ª Edição - Ed. Atlas - 2001 - pág. 298).

O não menos festejado Roque Carraza entende que a incidência do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular justifica-se pelo Princípio Federativo, conforme destaque na obra "ICMS", pág. 55, 9ª ed, 2ª tiragem.

Da mesma forma, o eminente Professor Alcides Jorge Costa a admite, ao entendimento que toda agregação de valor à mercadoria, que a leve ao consumo, ainda que sem transferência da posse ou da propriedade, configura hipótese de incidência do ICMS (ICM na Constituição e na Lei Complementar, pág. 83/90).

Em recente julgamento sobre essa matéria, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul seguiu essa mesma linha, decidindo pela incidência do ICMS em casos da espécie, conforme ementas a seguir:

TIPO DE PROCESSO: APELAÇÃO CÍVEL

NÚMERO: 597042464

RELATOR: JURACY VILELA DE SOUZA

EMENTA: ICMS. ATIVO IMOBILIZADO. APARENTE E TRANSITORIO. TRANSFERENCIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE. INCIDE O IMPOSTO DE CIRCULACAO DE MERCADORIAS NA TRANSFERENCIA DE BENS ADQUIRIDOS PELA MATRIZ, ONDE SE IMOBILIZA TRANSITORIA E APARENTE, DESTINADO AO ATIVO FIXO DE ESTABELECIMENTO FILIAL INSTALADO EM OUTRO ESTADO, CARACTERIZANDO OPERACAO RELATIVA A CIRCULACAO DE MERCADORIA, EM COMPLEMENTACAO A CIRCULACAO INICIAL. APELACAO IMPROVIDA. VOTO VENCIDO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 597042464, SEGUNDA CÂMARA CÍVEL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: JURACY VILELA DE SOUZA, JULGADO EM 28/05/1997)

TRIBUNAL: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS

DATA DE JULGAMENTO: 28/05/1997

ÓRGÃO JULGADOR: SEGUNDA CÂMARA CÍVEL

COMARCA DE ORIGEM: PORTO ALEGRE

SEÇÃO: CIVEL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS. - EMPRESA. - BENS DO ATIVO FIXO E MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO. TRANSFERENCIA E CIRCULACAO ENTRE AS DIVERSAS UNIDADES DA EMPRESA. LOCALIZADAS EM AREAS DIVERSAS DO TERRITORIO NACIONAL. EFEITOS. - AQUISICAO DE BENS PELA EMPRESA MATRIZ. VISANDO INTEGRAR O ATIVO FIXO DE FILIAL. TRANSFERENCIA ENTRE UNIDADES LOCALIZADAS EM ESTADOS DIVERSOS. EFEITOS. - OPERACOES INTERESTADUAIS. SAIDA DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE. INCIDENCIA. DIREITO TRIBUTARIO.

De toda forma, deve-se reiterar que não se incluem na competência deste órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”, nos termos do art. 110, I, do RPTA/MG.

Considerando-se que a Autuada insiste em intitular-se exportadora de minério de ferro, pretende-se aqui aprofundar os esclarecimentos, para que não paire qualquer dúvida de que a Autuada não é contribuinte exportador, tanto direto ou indireto.

Às fls. 55/172, o Sujeito Passivo, provocado pelo Fisco (vide item “4” da intimação 001/2008, à fls. 7), apresenta todos os processos de exportação relativos ao período autuado.

Analisando a documentação supracitada, verifica-se que, em todos os processos de exportação, tanto as notas fiscais de exportação, como os “Bill of Lading”, as Declarações de Despacho, assim como os Comprovantes de Exportação, não estão em nome do estabelecimento do Sujeito Passivo, mas sim em nome do estabelecimento capixaba (CNPJ 16.628.281/0006-76), que se trata do efetivo exportador do minério de ferro, em suas várias apresentações (“pellets”, “pellet feed” ou “pellet screening”).

Uma vez demonstrado, que o Sujeito Passivo não é exportador direto e considerando-se que nenhum memorando de exportação foi apresentado ao Fisco, conclui-se que não há que se falar em exportação indireta, ou seja, remessa com o fim específico para exportação.

O segundo aspecto adicional trazido pela defesa diz respeito ao entendimento anterior do Fisco, em face de lançamentos que identificaram tais operações como remessas para exportação, lançamentos esses reconhecidos pela Impugnante pela via da “transação”.

Quando do julgamento do PTA nº 01.000154742-06, de idêntica sujeição passiva, que versava sobre matéria também idêntica, a 1ª Câmara de Julgamento, através do Acórdão nº 18.372/07/1ª, com fulcro no art. 100, do CTN, excluiu as exigências relativas à multa de revalidação e dos juros de mora, em relação às transferências interestaduais de mercadorias para o Estado do Espírito Santo, com os seguintes argumentos:

“NOUTRA LINHA, DESTACA A DEFESA QUE EM TEMPOS OUTROS, A EMPRESA REALIZAVA A MESMA OPERAÇÃO OBJETO DO

LANÇAMENTO EM DEBATE, DENOMINANDO-A DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, E TEVE CONTRA SI LANÇAMENTOS FISCAIS, JÁ QUITADOS EM DECORRÊNCIA DE TRANSAÇÃO ENTRE AUTUADA E FAZENDA PÚBLICA, AO ENTENDIMENTO DE SE TRATAR DE EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS, NO CASO O MINÉRIO DE FERRO.

PLEITEIA, ASSIM, A APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 146 DO CTN, QUE VEDA A ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO, EXCETO PARA PERÍODOS POSTERIORES À MUDANÇA DE INTERPRETAÇÃO.

O MENCIONADO ART. 146 ASSIM EXPRESSA, IN VERBIS:

ART. 146. A MODIFICAÇÃO INTRODUZIDA, DE OFÍCIO OU EM CONSEQÜÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL, NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS ADOTADOS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA NO EXERCÍCIO DO LANÇAMENTO SOMENTE PODE SER EFETIVADA, EM RELAÇÃO A UM MESMO SUJEITO PASSIVO, QUANTO A FATO GERADOR OCORRIDO POSTERIORMENTE À SUA INTRODUÇÃO.

A INTERPRETAÇÃO DO DISPOSITIVO EM QUESTÃO NÃO TEM SIDO FÁCIL, QUER PELA DOCTRINA OU PELA JURISPRUDÊNCIA, SENDO CERTO QUE A ADMINISTRAÇÃO FISCAL NÃO PODE ADOTAR PROCEDIMENTOS INTERPRETATIVOS DIVERSOS PARA UM MESMO FATO.

COMENTANDO SOBRE O TEMA, O MESTRE PAULO BARROS DE CARVALHO (1993, P. 278-279), DÁ CONTA DE QUE A ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO NÃO PODE OCORRER EM RELAÇÃO AO MESMO PERÍODO JÁ LANÇADO PELO FISCO, MAS SOMENTE PARA OS PERÍODOS SUBSEQÜENTES. EXEMPLIFICANDO, DESTACA O RENOMADO AUTOR:

“NEM SEMPRE É FÁCIL DISTINGUIR O ERRO DE FATO DO ERRO DE DIREITO, ENTREPONDO-SE UMA REGIÃO NEBULOSA, UMA ÁREA CINZENTA, QUE A DOGMÁTICA AINDA NÃO CONSEGUIU SUPLANTAR. ISSO NÃO NOS IMPEDE DE APLICAR A DISCRIMINAÇÃO NOS PONTOS QUE ENXERGAMOS NÍTIDOS. FIGUREMOS UM EXEMPLO DE ERRO DE FATO. O AGENTE PÚBLICO, AO VERIFICAR O VALOR DA OPERAÇÃO, BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, TOMA-O A MENOR, PROMOVENDO A DETERMINAÇÃO DA DÍVIDA EM QUANTIA INFERIOR À QUE EFETIVAMENTE É. TEMPOS DEPOIS, ANTES, NATURALMENTE, QUE FLUA O PRAZO DECADENCIAL, PROCEDE A EXPEDIENTE DE OFÍCIO, COMUNICANDO AO SUJEITO PASSIVO A ALTERAÇÃO HAVIDA NO LANÇAMENTO ORIGINÁRIO. HOUVE ERRO DE FATO E, PORTANTO, É REGULAR A INICIATIVA MODIFICADORA DA FAZENDA PÚBLICA.”

“NOUTRO QUADRO, O FUNCIONÁRIO COMPETENTE PROMOVE O CÁLCULO DO TRIBUTO DEVIDO, MEDIANTE APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA CERTA, DIGAMOS 17%, EM VIRTUDE DA CLASSIFICAÇÃO QUE ENTENDE CORRETA, PARA CERTO PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NA TABELA DO IPI. POSTERIORMENTE, SEM APONTAR QUALQUER ASPECTO MATERIAL NOVO DO BEM QUE

ANALISARA, MUDA DE OPINIÃO, PASSANDO A CLASSIFICÁ-LO NUMA POSIÇÃO MAIS GRAVOSA DA TABELA, ONDE A ALÍQUOTA É DE 23%, ALEGANDO QUE ESSE É O PERCENTUAL JURIDICAMENTE MAIS ADEQUADO ÀQUELE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. A ALTERAÇÃO NÃO PODE PREVALECER, FUNDADA QUE ESTÁ EM MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. O AGENTE NÃO PODERIA, SEGUNDO O DIREITO, DESCONHECER A DIRETRIZ JURÍDICA APROPRIADA À ESCOLHA DA ALÍQUOTA. HOUVE ERRO DE DIREITO E O CITADO ART. 146 SÓ PERMITE APLICAR O NOVEL CRITÉRIO PARA FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS SUBSEQÜENTES ÀQUELE QUE ENSEJOU A INTERPRETAÇÃO.”

NESTA LINHA DE RACIOCÍNIO, NÃO PODE MUDAR O CRITÉRIO PARA MODIFICAR O LANÇAMENTO ANTERIOR, MAS PODE FAZÊ-LO EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ÚLTIMO PERÍODO DO LANÇAMENTO FINDO.

NO CASO EM ANÁLISE, COM A MESMA INTERPRETAÇÃO, ADMITIR SE TRATAMENTO NOVO APÓS 01.11.1996, UMA VEZ QUE O FISCO SOMENTE MANIFESTOU-SE EM RELAÇÃO AO PERÍODO ANTERIOR.

POR OUTRO LADO, AINDA QUE TAL CORRENTE NÃO SEJA A DE MAIOR ACEITAÇÃO, EXISTINDO AQUELA QUE NÃO ADMITE NENHUMA EXIGÊNCIA FISCAL, OUTROS DOUTRINADORES, BUSCANDO SUSTENTAÇÃO NO ART. 100 DO PRÓPRIO CTN, ENTENDEM POSSÍVEL A EXIGÊNCIA DO TRIBUTO, SEM OS ACRÉSCIMOS LEGAIS, SENDO ESTA A QUE MELHOR SE AFEIÇA À INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

DÚVIDAS NÃO EXISTEM DE QUE, ATÉ A VIGÊNCIA DA LC 87/96, A AUTUADA REMETIA O MINÉRIO DE FERRO NO MESMO ESTADO DO REMETIDO NAS OPERAÇÕES OBJETO DA PRESENTE DISCUSSÃO, INTITULANDO DE REMESSA INTERESTADUAL.

O FISCO NAQUELA OCASIÃO, DESCONSIDEROU A PELOTIZAÇÃO REALIZADA NO ESTABELECIMENTO DE PONTA DE UBÚ E EXIGIU O IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE EXPORTAÇÃO DE PRODUTO SEMI-ELABORADO, NO CASO O MINÉRIO DE FERRO.

EM SUA MANIFESTAÇÃO FISCAL NESTES AUTOS, SALIENTA O AUTOR QUE A ACUSAÇÃO FISCAL ANTERIOR SE DEU EM RAZÃO DE DEFICIÊNCIA DE REDAÇÃO DO ORDENAMENTO MINEIRO, QUE ACABOU POR TRATAR EXPORTAÇÃO E REMESSA INTERESTADUAL NUM MESMO DISPOSITIVO.

DESTACA, TAMBÉM, O FISCO, QUE A AUTUADA NÃO SOFREU NENHUM PREJUÍZO, UMA VEZ QUE NAQUELA OCASIÃO, POR DETERMINAÇÃO REGULAMENTAR ESPECÍFICA, A CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE NA EXPORTAÇÃO DIRETA E NA REMESSA INTERESTADUAL ERA A MESMA, EQUIVALENTE A 6% (SEIS POR CENTO).

SEM RAZÃO O FISCO, UMA VEZ QUE, NÃO OBSTANTE OS VALORES, A EFETIVA ACUSAÇÃO ANTERIOR ERA DE REMESSA PARA EXPORTAÇÃO SEM RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.

A ORA IMPUGNANTE, DIANTE DAS ACUSAÇÕES POSTAS PELO FISCO, BUSCOU CORRIGIR SEU PROCEDIMENTO, PASSANDO A LANÇAR NOS DOCUMENTOS FISCAIS A REMESSA COM FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO.

AO LONGO DOS EXERCÍCIOS DE 1996 A 2004, A AUTUADA PRATICOU REGULARMENTE SUAS OPERAÇÕES, TAL QUAL DESCRITO NOS DOCUMENTOS, MENCIONANDO REMESSA COM FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO, MAS ENCAMINHANDO O MINÉRIO PARA A UNIDADE DE PELOTIZAÇÃO.

POR DIVERSAS VEZES ESTEVE O FISCO DE POSSE DA DOCUMENTAÇÃO DA AUTUADA, ANALISANDO SEUS CRÉDITOS, QUE EM DECORRÊNCIA DA REMESSA AMPARADA PELA NÃO-INCIDÊNCIA, ACUMULARAM-SE AO LONGO DOS ANOS, SENDO OBJETO DE DIVERSAS TRANSFERÊNCIAS NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA PARA OS ESTABELECIMENTOS EXPORTADORES.

OS DOCUMENTOS PRESENTES NOS AUTOS DEMONSTRAM QUE O FISCO, NO PERÍODO MENCIONADO, SEMPRE ADMITIU A CONDIÇÃO DE EMPRESA EXPORTADORA, AUTORIZANDO AS TRANSFERÊNCIAS DOS CRÉDITOS.

COMO O PRÓPRIO AUTOR DO TRABALHO FISCAL RECONHECE, SOMENTE EM 2005 A UNIDADE FAZENDÁRIA DECIDIU POR UMA VISITA AO ESTABELECIMENTO DE PELOTIZAÇÃO, QUANDO ENTÃO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DO PROCESSO INDUSTRIAL, QUE RETIRA A POSSIBILIDADE DE REALIZAÇÃO DE REMESSAS COM FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO.

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, COM STATUS DE LEI COMPLEMENTAR, EM SEU ART. 100 PRESCREVE:

ART. 100. SÃO NORMAS COMPLEMENTARES DAS LEIS, DOS TRATADOS E DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS E DOS DECRETOS:

I - OS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS;

II - AS DECISÕES DOS ÓRGÃOS SINGULARES OU COLETIVOS DE JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA, A QUE A LEI ATRIBUA EFICÁCIA NORMATIVA;

III - AS PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS;

IV - OS CONVÊNIOS QUE ENTRE SI CELEBREM A UNIÃO, OS ESTADOS, O DISTRITO FEDERAL E OS MUNICÍPIOS.

PARÁGRAFO ÚNICO. A OBSERVÂNCIA DAS NORMAS REFERIDAS NESTE ARTIGO EXCLUI A IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES, A COBRANÇA DE JUROS DE MORA E A ATUALIZAÇÃO DO VALOR MONETÁRIO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

CONSUBSTANCIADA, PORTANTO, A PRÁTICA REITERADA DO FISCO EM ADMITIR AS OPERAÇÕES PRATICADAS PELA AUTUADA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AO LONGO DESSES ANOS COMO DE REMESSA COM FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO.

NESTE CASO, O DISPOSTO NO PARÁGRAFO ÚNICO ACIMA TRANSCRITO DETERMINA A EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA AUTUADA SOBRE OS VALORES DE MULTAS, JUROS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, UMA VEZ QUE O FISCO SE MOSTROU CONIVENTE COM A IRREGULARIDADE PRATICADA.

EXCLUEM-SE, DESTA FORMA, AS EXIGÊNCIAS DE MULTA DE REVALIDAÇÃO E JUROS DE MORA, EM RELAÇÃO ÀS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, DEVENDO-SE LEVAR EM CONSIDERAÇÃO, AINDA, OS EFEITOS DO CANCELAMENTO DO PTA 01.000148681-97, PARTINDO A NOVA RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA DO SALDO CREDOR EXISTENTE EM DEZEMBRO DE 1999 E RESPECTIVA REPERCUSSÃO ATÉ O SALDO DE DEZEMBRO DE 2000.” (G.N.)

No entanto, no presente processo, os fatos geradores objeto da autuação referem-se ao período compreendido entre 01/10/06 e 31/03/08, não se aplicando, portanto, o disposto no art. 100 do CTN, ao caso concreto em apreço, pelos seguintes motivos:

(i) os fatos geradores relativos ao presente processo são posteriores ao exercício de 2005, ano em que a Unidade Fazendária decidiu por uma visita ao estabelecimento de pelotização, quando então constatou a existência do processo industrial, que retira a possibilidade de realização de remessas com fins específicos de exportação;

(ii) da mesma forma, o período objeto da presente autuação é também posterior ao analisado no PTA nº 01.000154742-06, que abrangeu fatos geradores ocorridos entre 01/01/01 a 30/09/06.

No tocante à “transação” realizada com o Estado de Minas Gerais, o que se percebe é que o reconhecimento da dívida foi indevido, uma vez que o entendimento anterior do Fisco era equivocado. Em tese, tal situação poderia resultar em repetição de indébito tributário, mas o tempo depõe contra a Autuada, haja vista o lapso temporal entre o pagamento/transação e a data atual, o que sepulta a possibilidade de devolução dos valores pagos indevidamente.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, II da Lei nº 6763/75, quanto ao mérito do lançamento.

No tocante aos valores exigidos, cabe, no entanto, a recomposição da conta gráfica, de modo a levar os valores dos débitos apurados à compensação com os créditos mensais lançados na escrita fiscal da empresa, por ser esta a técnica fiscal adequada ao caso dos autos.

### **Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido**

Neste item, o Fisco promoveu o estorno dos créditos de material de uso e consumo e energia elétrica, todos consumidos no mineroduto e nas estações de bombeamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando a recomposição da conta gráfica, não foi exigido qualquer valor a título de ICMS, em face do elevado saldo credor, o que resultou apenas em redução do saldo credor. Neste caso, exige o Fisco a Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Neste contexto, observando as atividades da Autuada, descritas pelo próprio Sujeito Passivo, observa-se que existe uma fase do processo que se resume apenas em transporte do minério de ferro (“pellet feed” em forma de “polpa de minério”) através de tubulação metálica (mineroduto) com extensão de 396 km entre o estabelecimento da Samarco, em Mariana/MG, e o estabelecimento do mesmo titular, em Anchieta/ES.

Ainda, entre os estabelecimentos do remetente e destinatário existe outro estabelecimento, no município de Matipó/MG, conhecido como “estação de bombas de Matipó” (CNPJ 16.628.281/0010-52) ou EB2 (estação de bombas 2), sendo que no final do processo industrial no estabelecimento da Samarco/MG (CNPJ 16.628.281/0003-23), em Mariana/MG, ora autuada, encontra-se a EB1 (estação de bombas 1).

A EB1, a EB2 e o mineroduto (tubulação metálica com 396 km), considerados em conjunto, formam e prestam-se apenas ao sistema de transporte do minério de ferro da Samarco/MG para a Samarco/ES, que, por sua vez, está desvinculado – o sistema de transporte - do processo produtivo industrial da Samarco/MG, pois o mineroduto como um todo (EB1, EB2 e tubulação) simplesmente transporta o único produto fabricado pela Autuada.

Os créditos relacionados ao mineroduto (EB1, EB2 e tubulação metálica) referem-se, basicamente, à energia elétrica utilizada para acionamento das bombas pneumáticas (dotadas de êmbolo) para “empurrarem” a polpa de minério no interior da tubulação metálica e produtos destinados ao ativo aplicados na EB1, EB2 como na tubulação metálica, existindo ainda, partes e peças, lubrificantes etc., com diminuta expressividade no montante dos créditos.

Ressalte-se, ainda, que os créditos lançados nos livros fiscais da EB2 são apropriados nos livros da Autuada com base na “apuração centralizada do imposto”.

A regra da não cumulatividade é um mecanismo que impede que haja tributação na operação anterior, já tributada; tudo se passando como se a base de cálculo, em cada operação, fosse apenas o valor agregado àquele de entrada da mercadoria. Este mecanismo consiste em permitir o aproveitamento do imposto pago na etapa imediatamente anterior, considerando o débito da correspondente saída da mercadoria.

A consulta interna nº 066/06 (fls. 391), em resposta a empresa que transporta mercadoria (gás natural) através de gasoduto, analogamente ao transporte da Autuada, entendeu, assim como o Fisco no presente lançamento, mesmo antes da existência da supracitada consulta, que os componentes da tubulação metálica do gasoduto seriam considerados “bens alheios à atividade do estabelecimento”, nos termos da IN DLT/S.R.E. nº 01/98.

Evidentemente, por extensão do entendimento encerrado na consulta, os bens do ativo aplicados na EB1 e EB2, igualmente, seriam alheios à atividade do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento, sendo, ainda, empregados em atividade não tributada pelo ICMS, qual seja: o transporte do minério de ferro pronto para ser comercializado.

A bem da verdade, não se pode falar que o mineroduto é um bem alheio, pois de fato não o é. Está, isso sim, fora do sistema central de produção, caracterizando-se como linha marginal ao processo produtivo.

Por outro lado, o mineroduto, tal como as linhas férreas e as usinas hidrelétricas, é considerado bem imóvel, conforme reiteradas decisões deste Conselho, legitimando, assim, o estorno de crédito realizado pelo Fisco.

Quanto à energia elétrica, considerando que seria utilizada em atividade não tributada pelo ICMS, além de não se enquadrar na definição de produto intermediário previsto pelas IN SLT 01/1986 e 01/2001, classifica-se como produto destinado ao uso ou consumo do estabelecimento da Autuada.

Neste sentido, não sendo a energia elétrica utilizada no processo produtivo, mas sim no transporte de mercadoria até o seu destino, não se admite o crédito do imposto.

Correto, portanto, o estorno do crédito indevidamente apropriado e a Multa Isolada, capitulada no art. 55, XXVI, da Lei nº 6763/75.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para, mantendo-se o mérito do lançamento, recompor a conta gráfica em relação aos dois itens do Auto de Infração. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida e Wagner Dias Rabeló (Revisor), que ainda excluía as exigências do item "2" do Auto de Infração. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marciano Seabra de Godoi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Barroso Lima Brito de Campos. Participou do julgamento, além do signatário e dos vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2009.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente/Relator**

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

Acórdão: 19.368/09/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158662-61  
Impugnação: 40.010123620-85  
Impugnante: Samarco Mineração S/A  
IE: 400115470.01-18  
Proc. S. Passivo: João Dácio de Souza Pereira Rolim/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.

Do crédito tributário que está sendo exigido no presente AI a divergência do meu voto se concentra, apenas, na irregularidade 2, conforme a seguir:

*“ - Aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativo a energia elétrica (considerada material de uso/consumo);*

*e - bens do ativo (considerados alheios à atividade do estabelecimento), ambos empregados no mineroduto (396 km de extensão) construído entre o estabelecimento mineiro remetente e o citado destinatário sediado no Estado do Espírito Santo, para transporte do minério de ferro em forma de polpa, ou seja: minério de ferro (“pellet feed”) misturado à água”.*

Sem dúvida que o cerne da questão se funda no fato de se ter conceituações distintas no tocante ao processo produtivo da empresa para fins de recuperação do ICMS, quer seja para definir matérias-primas, materiais intermediários e materiais de embalagens, assim como bens do ativo imobilizado.

Num primeiro momento, sem necessariamente seguir a ordem acima, tem-se a divergência de interpretação quanto ao enquadramento do bem na condição de atrelado ao processo produtivo, o que permitiria o aproveitamento do imposto, ou na condição de alheio, o que não permitiria o aproveitamento do imposto.

Primeiramente, que conceito o Fisco mineiro vem adotando para enquadrar um bem na condição de alheio? Os fundamentos do Fisco encontram respaldo na IN 01/98, abaixo transcrita.

INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01, DE 06 DE MAIO DE 1998

(MG de 09/05 e ret. em 12/09)

DISPÕE SOBRE BENS OU SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, PARA FINS DE VEDAÇÃO AO CRÉDITO DO ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O DIRETOR DA DIRETORIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA ESTADUAL, NO USO DE SUAS ATRIBUIÇÕES, E TENDO EM VISTA O DISPOSTO NO ARTIGO 24 DA CONSOLIDAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ADMINISTRATIVA DO ESTADO DE MINAS GERAIS (CLTA/MG), APROVADA PELO DECRETO Nº 23.780, DE 10 DE AGOSTO DE 1984, E

CONSIDERANDO QUE A LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996, EM SEU ARTIGO 20, ASSEGURA AO CONTRIBUINTE DO ICMS O DIREITO DE CREDITAR-SE DO IMPOSTO ANTERIORMENTE COBRADO EM OPERAÇÕES DE QUE TENHA RESULTADO A ENTRADA DE MERCADORIA, REAL OU SIMBÓLICA, NO ESTABELECIMENTO, DESTINADA AO ATIVO PERMANENTE OU AO SEU USO OU CONSUMO, NESTA ÚLTIMA HIPÓTESE, A PARTIR DO ANO 2000, OU O RECEBIMENTO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL OU DE COMUNICAÇÃO;

CONSIDERANDO, NO ENTANTO, QUE, CONSOANTE O DISPOSTO NO § 1º DO MENCIONADO ARTIGO, NÃO FAZEM JUS AO RESPECTIVO CRÉDITO AS ENTRADAS DE MERCADORIAS OU A UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS RESULTANTES DE OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS, OU QUE SE REFIRAM A MERCADORIAS OU SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO;

CONSIDERANDO QUE A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 NÃO DEFINIU O QUE SEJAM MERCADORIAS OU SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, LIMITANDO-SE, SOMENTE, A PRESCREVER, EM SEU ARTIGO 20, § 2º, QUE:

"SALVO DISPOSIÇÃO EM CONTRÁRIO, PRESUMEM-SE ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO OS VEÍCULOS DE TRANSPORTE PESSOAL."

CONSIDERANDO QUE O INCISO III DO ARTIGO 31 DA LEI Nº 6.763, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1975, E O INCISO XIII DO ARTIGO 70 DO REGULAMENTO DO ICMS (RICMS), APROVADO PELO DECRETO Nº 38.104, DE 28 DE JUNHO DE 1996, VEDAM A APROPRIAÇÃO DO IMPOSTO, A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO O MESMO SE RELACIONAR À ENTRADA DE BENS OU AO RECEBIMENTO DE SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO;

CONSIDERANDO, AINDA, QUE O INCISO XIII DO § 3º DO ARTIGO 70 DO RICMS DEFINE COMO ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO TODOS OS BENS QUE NÃO SEJAM UTILIZADOS DIRETA OU INDIRETAMENTE NA COMERCIALIZAÇÃO, INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO, EXTRAÇÃO, GERAÇÃO E SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL, E DE COMUNICAÇÃO;

Considerando a necessidade de orientar os funcionários fiscais, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária, por meio de norma interpretativa, RESOLVE:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Art. 1º** - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

**Art. 2º** - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

**Art. 3º** - Fica reformulada toda e qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.

Diretoria de Legislação Tributária da Superintendência da Receita Estadual,  
em Belo Horizonte, aos 06 de maio de 1998.

ANTONIO EDUARDO M. S. DE PAULA LEITE JR.

*Diretor*

Seguindo as determinações contidas na IN 01/98, o Fisco assim se manifesta na Consulta de Contribuinte 120/09:

01 CRÉDITO DE ICMS – ATIVO PERMANENTE

EXPOSIÇÃO:

O CONTRIBUINTE, EM SUA MATRIZ, EXERCE ATIVIDADES DE INDUSTRIALIZAÇÃO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE BENEFICAMENTO DE CEREAIS DE TERCEIROS, ALÉM DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. POSSUI UMA “FILIAL CESTA DE ALIMENTOS”, QUE EXERCE O COMÉRCIO, E FILIAIS QUE TAMBÉM PRESTAM SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS EM GERAL. EM RELAÇÃO AO BENEFICIAMENTO DE CEREAIS, A MATRIZ É OPTANTE PELO CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVAMENTE AO BENEFICIAMENTO DE ARROZ. EM RELAÇÃO ÀS DEMAIS ATIVIDADES, APURA O IMPOSTO PELA SISTEMÁTICA DE DÉBITO E CRÉDITO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RELATA QUE ADQUIRIU BENS DESTINADOS AO SEU ATIVO IMOBILIZADO, COMO VEÍCULOS, MÓVEIS, UTENSÍLIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA. (GRIFO NOSSO)

INFORMA SEREM OS VEÍCULOS PARA USO DOS VENDEDORES OU DE SEU SETOR ADMINISTRATIVO, ENQUANTO OS MÓVEIS, OS CONDICIONADORES DE AR, OS COMPUTADORES, AS IMPRESSORAS, OS APARELHOS DE FAX E OS SCANNERS, PARA USO NOS SETORES ADMINISTRATIVO, COMERCIAL E PRODUTIVO.(GRIFO NOSSO)

ENTENDE QUE, POR SEREM TAIS EQUIPAMENTOS INDISPENSÁVEIS AO FUNCIONAMENTO DA EMPRESA E, CONSIDERANDO O DISPOSTO NOS INCISOS I A IV E § 5º, ART. 66 DO RICMS/02, C/C IN DLT/SRE Nº 01/98, GERARIAM CRÉDITO DO IMPOSTO.

RESSALTA QUE A MATRIZ POSSUI, EM SEU ATIVO IMOBILIZADO, VEÍCULOS QUE TRANSPORTAM PRODUTOS ACABADOS DA PRÓPRIA EMPRESA OU DE TERCEIROS, COM PAGAMENTO DO ICMS, SE DEVIDO. (GRIFO NOSSO)

COM DÚVIDAS SOBRE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO ICMS, INDAGA:

1 – EM RELAÇÃO ÀS AQUISIÇÕES DE BENS PARA SEU ATIVO IMOBILIZADO, ESTÁ CORRETA A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DE ICMS? CASO CONTRÁRIO, QUAL O FUNDAMENTO?

2 – EM RELAÇÃO À MATRIZ, OPTANTE PELO CRÉDITO PRESUMIDO, ESTÁ CORRETO O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE IMPOSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS QUE TRANSPORTAM PRODUTOS ACABADOS DA PRÓPRIA EMPRESA OU DE TERCEIROS? E NA AQUISIÇÃO DE MÁQUINAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, VEÍCULOS PARA USO DE FUNCIONÁRIOS E PREPOSTOS? CASO NEGATIVO, QUAIS AS HIPÓTESES DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO? .(GRIFO NOSSO)

3 – QUAL A FORMA CORRETA DE APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO PROPORCIONAL À SAÍDA DOS ITENS TRIBUTADOS (FARELO, QUIRERA E PALHA DE ARROZ) E À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE PARA TERCEIROS?

SOLUÇÃO:

1 – ESCLAREÇA-SE QUE PARA FRUIÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO PREVISTO NO INCISO II, ART. 66 DO RICMS/02, O BEM DEVE SER CLASSIFICADO COMO ATIVO PERMANENTE, OBSERVADAS AS RESTRIÇÕES ESTABELECIDAS NO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. DEVERÁ SER OBSERVADO TAMBÉM O DETERMINADO PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98, QUE DISPÕE SOBRE BENS OU SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO PARA FINS DE VEDAÇÃO AO CRÉDITO DO ICMS. O BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE DEVE SATISFAZER AINDA, DE FORMA CUMULATIVA, AS CONDIÇÕES DETERMINADAS PELO § 5º, ALÉM DE ATENDER AO DISPOSTO NOS §§ 3º, 6º E 7º, TODOS DO ART. 66 MENCIONADO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONFORME DISPOSTO NO § 3º, ART. 70 DO MESMO REGULAMENTO, C/C ART. 1º DA CITADA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98, CONSIDERAM-SE ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO TODOS OS BENS QUE NÃO SEJAM UTILIZADOS DIRETA OU INDIRETAMENTE NA COMERCIALIZAÇÃO, INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO, EXTRAÇÃO, GERAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL, OU DE COMUNICAÇÃO, BEM COMO AQUELES QUE NÃO SEJAM EMPREGADOS NA CONSECUÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA DO ESTABELECIMENTO, ASSIM ENTENDIDOS AQUELES NÃO UTILIZADOS NA ÁREA DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL, AGROPECUÁRIA, EXTRATIVA, DE COMERCIALIZAÇÃO OU DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. .(GRIFO NOSSO)

SALIENTE-SE, AINDA, QUE SÃO CONSIDERADOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO OS VEÍCULOS DE TRANSPORTE PESSOAL, NOS TERMOS DO DETERMINADO PELO § 4º DO MESMO ART. 70 C/C INCISO I, ART. 1º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98 EM COMENTO. .(GRIFO NOSSO)

DESSE MODO, OS BENS ADQUIRIDOS PELO CONTRIBUINTE E EMPREGADOS NO SETOR ADMINISTRATIVO, COMO VEÍCULOS, MÓVEIS E UTENSÍLIOS, CONDICIONADORES DE AR, MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA E APARELHOS DE FAX NÃO ENSEJAM DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS. .(GRIFO NOSSO)

POR SUA VEZ, AS MÁQUINAS E OS EQUIPAMENTOS A SEREM UTILIZADOS EFETIVAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO DO CONTRIBUINTE GERAM DIREITO A CRÉDITO, DESDE QUE ATENDIDAS AS CONDIÇÕES LEGAIS EXPLICITADAS. O MESMO É VÁLIDO PARA OS VEÍCULOS PORVENTURA UTILIZADOS PARA COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS, COMO OS DESTINADOS À ENTREGA DOS PRODUTOS ACABADOS, NA QUALIDADE DE VEÍCULO PRÓPRIO. .(G.N.)

2 – INICIALMENTE, SALIENTE-SE QUE, COM A OPÇÃO PELO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO INCISO XXIII, ART. 75 DO RICMS/02, PARA O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, PRODUTOR RURAL OU COOPERATIVA DE PRODUTORES RURAIS, NAS SAÍDAS DE ARROZ E FEIJÃO, FICA VEDADO AO CONTRIBUINTE OPTANTE O APROVEITAMENTO DE OUTROS CRÉDITOS RELACIONADOS COM A OPERAÇÃO.

ASSIM, NO CASO EM ANÁLISE, O ESTABELECIMENTO MATRIZ, OPTANTE PELO CRÉDITO PRESUMIDO, NÃO PODERÁ APROPRIAR O CRÉDITO DO IMPOSTO PAGO PELA AQUISIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO E QUAISQUER OUTROS RELACIONADOS COM AS OPERAÇÕES DE SAÍDA DE ARROZ, COMO NA HIPÓTESE DE VEÍCULO UTILIZADO PARA O TRANSPORTE DE TAIS PRODUTOS ACABADOS (TRANSPORTE PRÓPRIO).

NO TOCANTE AOS VEÍCULOS UTILIZADOS PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE PARA TERCEIROS, O CONTRIBUINTE PODERÁ ABATER, A TÍTULO DE CRÉDITO, O VALOR DO IMPOSTO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PAGO NA AQUISIÇÃO DOS MESMOS, DESDE QUE ATENDIDAS AS CONDIÇÕES EXPLICITADAS NA RESPOSTA ANTERIOR.

NA HIPÓTESE DE O MESMO VEÍCULO SER UTILIZADO PELO ESTABELECIMENTO NA CONSECUÇÃO DE AMBAS AS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELO CONTRIBUINTE (INDUSTRIALIZAÇÃO E VENDA DE ARROZ E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE), POR MEIO DE UM CRITÉRIO IDÔNEO, DEVERÁ SER IDENTIFICADA A PROPORÇÃO DE USO DO VEÍCULO EM CADA UMA DESSAS ATIVIDADES PARA CONCLUSÃO DE QUAL SERÁ O VALOR PROPORCIONAL DO CRÉDITO DO IMPOSTO A SER APROPRIADO. CASO TENHA EFETUADO APROPRIAÇÃO A MAIOR, DEVERÁ PROVIDENCIAR O ESTORNO DO CRÉDITO INDEVIDO. (G.N.)

Assim, com respaldo nos atos acima, temos que um bem será enquadrado como alheio naquelas situações em que “não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, bem como aqueles que não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização ou de prestação de serviços.

Nesse contexto, temos então que poderá ser classificado como alheio, por exemplo, o veículo utilizado pelo diretor de uma empresa para o seu atendimento pessoal de locomoção, ou um computador que atenda a rotina diária de um setor administrativo da empresa, ou a edificação em alvenaria, independente do local onde for erguida. Que fique claro a discordância por tal discriminação, já que todos os bens em utilização em uma empresa, respeitada a individualidade de cada um, sempre vão ser empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento.

Entretanto, numa situação oposta ao que se acabou de exemplificar acima, tem-se, no caso dos autos, que no mineroduto, com uma de extensão de 396 Km, que interliga três unidades da Autuada (duas em MG, nas cidades de Mariana e Matipó e uma no Espírito Santo, na cidade de Anchieta), transporta-se, exclusivamente, o produto fabricado pela Autuada, cuja industrialização inicia-se em Mariana (*minério de ferro (“pellet feed”) misturado à água*), passando por Matipó, onde é bombeado, e finda-se em Anchieta (*minério de ferro em pelotas*).

Em sua manifestação fiscal, o Fisco dá o seguinte testemunho: “o mineroduto como um todo (EB1, EB2 e tubulação) simplesmente transporta o único produto fabricado pela Autuada.” (g.n.)

Portanto, como pode o Fisco, após dar este testemunho, entender que o mineroduto é um bem alheio, e que, por essa razão, o aproveitamento do imposto, como bem do ativo imobilizado, não seria permitido.

Veja que o entendimento esposado pelo Fisco na Consulta de Contribuintes 120/09, com fundamento na IN 01/98, relativamente a permissão do crédito do imposto, na condição de ativo imobilizado, se aplica, sem dúvida, ao caso do presente auto, senão vejamos: “*Por sua vez, as máquinas e os equipamentos a serem utilizados efetivamente no processo produtivo do contribuinte geram direito a crédito, desde que*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*atendidas as condições legais explicitadas. O mesmo é válido para os veículos porventura utilizados para comercialização de mercadorias, como os destinados à entrega dos produtos acabados, na qualidade de veículo próprio. .(g.n.)*

Em outras palavras, se o transporte para a entrega de produtos acabados for realizado por meio de veículo próprio, mesmo sem a existência do fato gerador do ICMS, já que não há no caso a contratação de um serviço, o Fisco dará validade ao crédito do imposto do ativo imobilizado relativo ao veículo, por entender que esse está sendo empregado na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendido aquele utilizado na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização ou de prestação de serviços.

Porém, esse mesmo entendimento não é extensivo ao transporte do produto quando feito através de um mineroduto, que nesse caso receberá a classificação de alheio, portanto, sem direito a se creditar do imposto na condição de ativo imobilizado. Isso é coerente? É óbvio que não.

Veja que não existe qualquer diferença nos dois meios que são utilizados para dar vazão à saída dos produtos acabados, pois, tanto na entrega através de veículo próprio, quanto na entrega por meio de mineroduto, não temos a ocorrência do fato gerador do imposto por ausência da contratação de um serviço, além do que em ambos os casos o emprego desses meios de transporte se dá na consecução da atividade econômica do estabelecimento.

Portanto, o entendimento do Fisco esposado na consulta em questão, que tem o respaldo da IN 01/98, tem que ser um só, independente do meio a ser utilizado para o transporte do produto.

É bom que fique claro que as disposições contidas no art. 1º, II, “a”, da IN 01/98 não tem qualquer relação com o constante nos autos, pois como dito acima, não foi feita aquisição ou se recebeu qualquer serviço de transporte para a entrega do produto acabado, fato esse que certamente direcionou o Fisco a se manifestar de forma favorável ao crédito de ICMS do ativo relativo ao veículo próprio, na consulta nº 120/09, mesmo que o serviço prestado por esse se encontre fora do campo de incidência do imposto.

Dentro dessa mesma linha de entendimento, é de suma importância que também não pare qualquer dúvida de que o impedimento contido nas disposições contidas no art. 1º, III da IN 01/98 não se aplica ao crédito do imposto do ativo imobilizado relativo ao mineroduto, pelas razões a seguir:

O que temos no caso do inciso III é um impedimento para as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento. Nesse caso, estamos falando do imóvel edificado, não classificado como mercadoria, que no caso de uma transação futura (venda, doação, etc) haverá a incidência de um outro tributo que não o ICMS, no caso o ITBI.

O novo Código Civil, aprovado pela Lei 10. 406/02, assim define bem imóvel:

LIVRO II

DOS BENS

TÍTULO ÚNICO

Das Diferentes Classes de Bens

CAPÍTULO I

Dos Bens Considerados em Si Mesmos

Seção I

Dos Bens Imóveis

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II - o direito à sucessão aberta.

Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:

I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local;

II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.

No bojo do art. 79 se encaixam todos os equipamentos, máquinas, e afins que uma vez incorporados, natural ou artificialmente, ao solo adquirem a condição de imóveis. Nesse contexto, temos bens como fornos de reduções e refusões das indústrias siderúrgicas e metalúrgicas, as tubulações das indústrias químicas, das mineradoras, etc., **onde está inserido o mineroduto em discussão no presente auto**, os laminadores, os equipamentos instalados nas usinas geradoras de energia elétrica; os misturadores, peneiras e moinhos, as pontes rolantes; as caldeiras; os equipamentos para lavagem de gases; **a estação de bombas**, os elevadores, as balanças (tipo rodoviária), etc., que por serem empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendido aqueles utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização ou de prestação de serviços, jamais vão ter os créditos do ativo imobilizado questionados pelo Fisco. Certamente que o bem imóvel inserido na condição de alheio, nos termos do art. 1º, III, da IN 01/98, não guarda qualquer semelhança com o bem imóvel personificado como máquina, equipamento e afins, que venha a ser conceituado, da mesma forma, pelo art. 79 do CC.

É importante que se faça, ainda, a seguinte indagação: Caso esse mineroduto estivesse compreendido **dentro do espaço físico do estabelecimento de Mariana/MG**, interligando, da mesma forma, a seqüência do processo produtivo em todas as suas etapas (EB1, EB2 e a fase da produção do minério em **pelota**), o Fisco o definiria como alheio? Certamente que não, e nem poderia ser diferente, pois o mesmo estaria compreendido, fisicamente, dentro da área do complexo industrial do estabelecimento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Mariana/MG, implicando, da mesma forma, na inexistência de aquisição ou recebimento de qualquer serviço de transporte do minério.

A situação contida nos autos se apresenta a mesma, só que ao invés de interligar todas as etapas do processo dentro de um único complexo industrial, o faz interligando as etapas do processo entre os estabelecimentos da empresa em Mariana/MG, Matipó/MG e Anchieta/ES, não havendo, desta feita, aquisição ou recebimento de serviço de transporte para tanto.

Portanto, relativamente a esta exigência, razão assiste a Autuada, devendo, desta feita, ser cancelado o crédito tributário constante no item 2 dos autos.

No tocante ao **crédito de energia elétrica**, estornado pelo fisco sob o pretexto de se tratar de material de uso e/ou consumo, passo a fazer as seguintes considerações:

Na visão do Fisco, entende-se como local do processo produtivo aquele onde se desenvolve a industrialização em suas várias etapas, quando ocorrem as mutações dos materiais utilizados (matérias-primas, embalagens, materiais intermediários, etc.) quer seja por transformação, beneficiamento, acondicionamento etc. É como se cada empresa, ao dispor o seu lay-out industrial, o fizesse de forma a agrupar, em um ou mais espaços físicos, tudo aquilo que se deve entender como integrante de um processo produtivo (local onde de fato se fabrica o produto). Tudo o que estiver fora deste local será conceituado como **linha marginal**.

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 mineração, setor de atuação da Recorrente, as aquisições de materiais e serviços destinados, por exemplo, a recuperação de áreas degradadas estaria, numa primeira análise, em obediência ao princípio do crédito físico previsto na Constituição, fora da linha produtiva, fazendo parte, portanto, da linha marginal. De fato, os materiais e/ou serviços ali utilizados, apesar de importantes no contexto global da empresa, não têm influência direta sobre o produto em fabricação.

No caso dos autos, o que se discute é o prolongamento do processo produtivo para dentro do setor de expedição de mercadoria no estabelecimento de Mariana (onde terá início o transporte do minério via mineroduto), ou o deslocamento desse setor para a linha marginal da empresa.

Pelas considerações do Fisco, em sua manifestação fiscal, tem-se o que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*“observando as atividades da autuada, descritas no item “1” da manifestação fiscal, observa-se que existe uma fase do processo que se resume apenas em transporte do minério de ferro (“pellet feed” em forma de “polpa de minério”) através de tubulação metálica (mineroduto) com extensão de 396 km entre o estabelecimento da Samarco, em Mariana/MG, e o estabelecimento do mesmo titular, em Anchieta/ES.*

*Ainda, entre os estabelecimentos do remetente e destinatário existe outro estabelecimento, no município de Matipó/MG, vulgarmente conhecido como “estação de bombas de Matipó” (CNPJ 16.628.281/0010-52) ou EB2 (estação de bombas 2), sendo que no final do processo industrial no estabelecimento da Samarco/MG (CNPJ 16.628.281/0003-23), em Mariana/MG, ora autuada, encontra-se a EB1 (estação de bombas 1).*

*A EB1, a EB2 e o mineroduto (tubulação metálica com 396 km), considerados em conjunto, formam e prestam-se apenas ao sistema de transporte do minério de ferro da Samarco/MG para a Samarco/ES, que, por sua vez, está desvinculado – o sistema de transporte - do processo produtivo industrial da Samarco/MG, pois o mineroduto como um todo (EB1, EB2 e tubulação) simplesmente transporta o único produto fabricado pela Autuada.”(g.n.)*

Após essas considerações, fica difícil de entender como todo esse mecanismo que envolve o transporte do minério através de um mineroduto, que interliga três estabelecimentos da Samarco, em Mariana/MG, Matipó/MG e por fim Anchieta/ES, numa extensão de 396 Km, possa ser desassociado do processo produtivo da empresa e levado para a condição de linha marginal. Segundo o próprio Fisco, desde o início do processo (Samarco/MG) até o fim do processo (Samarco/ES), o *“mineroduto como um todo (EB1, EB2 e tubulação) simplesmente transporta o único produto fabricado pela Autuada.”(g.n.)*

Como dito na 1ª parte desse voto, caso esse mineroduto estivesse compreendido dentro do espaço físico do estabelecimento de Mariana/MG, interligando, da mesma forma, a seqüência do processo produtivo em todas as suas etapas (EB1, EB2 e a produção do minério em pelota), o Fisco jamais o definiria como fazendo parte da linha marginal empresa. (g.n.)

Portanto, pelo fato do mineroduto, em toda a sua extensão (396Km), fazer parte do processo produtivo da Autuada, não é justo que sejam glosados os créditos do imposto relacionados com a energia elétrica consumida na estação das bombas de Mariana (EB1) e Matipó (EB2) para acionamento das bombas pneumáticas (dotadas de êmbolo) para “empurrarem” a polpa de minério no interior da tubulação metálica, razão pela qual, também em relação a esta exigência fiscal, deve ser cancelado o crédito tributário constante no item 2 dos autos.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2009.**

**Wagner Dias Rabelo  
Conselheiro**