

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.152/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000164984-60
Impugnação: 40.10127957-04
Impugnante: Samarco Mineração S/A
IE: 400115470.01-18
Proc. S. Passivo: Luciana Goulart Ferreira Saliba/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte – DF/BH-3

EMENTA

EXPORTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL – MINÉRIO DE FERRO BENEFICIADO. Descaracterização da não incidência do ICMS em operação de remessa de minério de ferro beneficiado em transferência de um para outros estabelecimentos da Impugnante, com fim específico de exportação, em face da não comprovação de que a mercadoria transferida foi efetivamente exportada no mesmo estado em que saiu do território mineiro. Infração caracterizada nos termos do inciso II do art. 5º e §§ 1º e 2º do RICMS/02. Contudo, a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 não se adequa ao caso dos autos devendo ser excluída. Mantidas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA E BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de energia elétrica e bens destinados ao ativo permanente, utilizados no mineroduto. Contudo, considerando que o processo produtivo da Impugnante é interligado e unificado, bem como as peculiaridades que permeiam a atividade de mineração, não é possível considerar que o mineroduto é uma área apartada de sua atividade principal, pois é através dele que é escoada sua produção, devendo ser mantido o crédito. Infração não caracterizada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao período de 1º de abril de 2008 a 31 de dezembro de 2009:

1) não tributação das operações interestaduais de remessa de minério de ferro beneficiado (pellet feed = minério fino) com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, localizado no Estado do Espírito Santo (CNPJ 16.628.281/0006-76),

para fins de industrialização, ou seja: fabricação de “pellets” (pelotas de minério de ferro);

2) aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativo à 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), já existente, 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, como também os bens do ativo (tubos, etc.) utilizados na construção do segundo mineroduto do Sujeito Passivo, análogo e paralelo ao já existente, conforme seu projeto de expansão denominado “Terceira Pelotização”.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, incisos VII e XXVI.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradoras regularmente constituídas, Impugnação às fls. 99/137, em síntese, aos argumentos seguintes:

- o item 1 da exigência fiscal refere-se ao ICMS nas remessas de minério de ferro de seu estabelecimento localizado em Mariana/Minas Gerais para o estabelecimento localizado em Anchieta/Espírito Santo, para posterior exportação, ou seja, trata-se de exigência de ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, com destino a exportação;

- não há ocorrência do fato gerador do imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, sendo que as operações em tela enquadram-se na hipótese de não incidência prevista no art. 3º, inciso II e parágrafo único, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96;

- a remessa da polpa de minério de um para outro estabelecimento ambos de sua propriedade não configura fato gerador do ICMS, a teor do que determina o art. 155, inciso II da Constituição Federal, segundo o qual o fato gerador do ICMS é a operação de circulação de mercadorias;

- apenas quando se verificar a presença concomitante dos três vocábulos indicados no art. 155, inciso II da Constituição Federal (operação, circulação e mercadorias), haverá a incidência do ICMS;

- a circulação de mercadorias capaz de configurar o fato gerador do ICMS é a aquela que, além da circulação econômica, implica a circulação jurídica, com a transferência da propriedade;

- no caso concreto, a remessa de polpa de minério do estabelecimento mineiro para o estabelecimento capixaba não caracteriza operação de circulação de mercadorias, pois não há mercadoria, já que o bem envolvido não está disponível ao mercado; não há circulação, uma vez que não há transferência de titularidade da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria e, não há a própria operação, uma vez que inexistente negócio jurídico envolvido, mas simples remessa de um produto para outro estabelecimento da empresa;

- cita decisões do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais sobre o tema;

- na remota eventualidade de se considerar que o ICMS incide sobre as operações de transferência de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, ainda assim o imposto não poderia ser exigido porque, no caso concreto, as mercadorias remetidas para o seu estabelecimento capixaba já são previamente destinadas à exportação e, nessa condição, estão amparadas pela imunidade prevista no art. 155, §2º, X, "a" da Constituição Federal de 1988, sendo que a Lei Complementar nº 87/96, além de repetir a imunidade prevista na Constituição, equiparou às exportações diretas as operações de remessa para outro estabelecimento da mesma empresa com o fim específico de exportação;

- no caso concreto, é incontroverso que o minério de ferro remetido de Minas Gerais para o Espírito Santo já tem como prévia destinação a sua remessa para o mercado externo, sendo que apenas 1% (um por cento) de toda sua produção é destinada ao mercado interno;

- ocorre que, apesar de a Constituição e a Lei Complementar terem sido categóricas ao determinar a imunidade do ICMS nas operações com mercadorias destinadas ao exterior, o Estado de Minas Gerais, sob o pretexto de regulamentar a norma contida na Lei Complementar nº 87/96, extrapolou sua competência e estabeleceu restrições ilegais e inconstitucionais;

- não há qualquer diferença para o Estado de Minas Gerais se a exportação é feita diretamente pelo Estado Mineiro ou se o estabelecimento localizado em Minas Gerais remete a mercadoria para a exportação através de outro Estado da Federação, como no caso dos autos, uma vez que a Constituição Federal garante ao exportador o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS relativos a aquisições de insumos;

- no caso concreto a mercadoria enviada ao Estado do Espírito Santo sofre apenas a finalização do processo integrado de pelotização, em função de não ser viável a exportação da polpa de minério tal como é transportada via mineroduto;

- os dispositivos contidos no RICMS/MG são manifestamente ilegais, pois extrapolam as disposições contidas na Lei Complementar nº 87/96 e inconstitucionais pois conferem à regra de imunidade (art. 155, §2º, X, "a") interpretação restritiva. ou, quando menos, são inaplicáveis ao caso dos autos em função de haver simples finalização do processo de pelotização no Estado do Espírito Santo;

- o segundo item da exigência fiscal refere-se ao estorno dos créditos de ICMS aproveitados quando da aquisição de energia elétrica e bens do ativo para emprego no mineroduto e estações de bomba, os quais são utilizados para a integração da operação de exportação;

- as estações de bomba e o mineroduto através dos quais transporta o minério de ferro do estabelecimento mineiro para o capixaba, são partes indispensáveis

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de sua operação de exportação da mesma forma que a energia elétrica utilizada para acionar as bombas e impulsionar a polpa do minério de ferro dentro do mineroduto;

- o art. 20, caput e §1º da Lei Complementar n.º 87/96, previu a não cumulatividade do ICMS, assegurando o direito ao aproveitamento dos créditos, do imposto decorrentes de aquisições bens do ativo imobilizado, excetuando aqueles bens alheios à atividade do estabelecimento, sendo reproduzidos pelos arts. 29 e 31 da Lei n.º 6.763/75;

- o art. 70, § 3º do RICMS/MG classifica os bens alheios às atividades econômicas do estabelecimento, tendo sido pela Instrução Normativa DLT nº 01/98;

- no caso, os bens do ativo empregados no mineroduto e a energia elétrica utilizada como insumo para o seu funcionamento não se enquadram em nenhuma das hipóteses definidas pela legislação como alheias à atividade do estabelecimento;

- tais bens e a energia elétrica são indispensáveis e indissociáveis de sua atividade econômica única e integrada e estão diretamente vinculados à atividade-fim que é a exportação de minério de ferro;

- no caso do PTA nº 01.000158662-61, que envolve as mesmas exigências e as mesmas partes da presente autuação, a própria Fiscalização de Minas Gerais expressamente reconheceu que "*o mineroduto como um todo (EB1, EB2 e tubulação) simplesmente transporta o único produto fabricado pela Autora*", sendo que a decisão final do processo administrativo, proferida pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, expressamente reconheceu que o mineroduto não pode ser considerado bem alheio à sua atividade da Impugnante;

- o transporte por mineroduto equipara-se ao transporte por veículo próprio, para o qual é reconhecido o direito ao crédito do ICMS;

- o fato de seu processo produtivo estar interligado pelo mineroduto em nada altera a sua natureza, qual seja, de transporte inerente à operação de exportação, não se tratando sequer de operação de circulação de mercadorias;

- ainda que se entenda que os referidos bens do ativo e a energia elétrica se destinam simplesmente ao transporte do minério de ferro, certo é que este transporte está diretamente relacionado à sua atividade econômica da Impugnante;

- cumpre também ressaltar que os bens do ativo empregados no mineroduto não se enquadram no impedimento do inciso III da Instrução Normativa n.º 01/98, isso porque, no caso dos autos, os bens adquiridos não são mercadorias, mas sim equipamentos que se incorporam ao solo, os quais são empregados diretamente na consecução da atividade econômica do estabelecimento;

- em razão da forma como a energia elétrica é utilizada no mineroduto, como combustível para o transporte da polpa de minério de um estabelecimento para outro, através do acionamento das bombas pneumáticas propulsoras do sistema de transporte, esta pode ser equiparada aos combustíveis utilizados pelas empresas transportado-as na construção de suas atividades, que indiscutivelmente permitem o aproveitamento dos créditos de ICMS;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o simples fato de o mineroduto não se encontrar dentro do espaço físico do estabelecimento de Mariana não é suficiente ou razoável para caracterizá-lo como linha marginal, e, nesse contexto, para que a energia elétrica nele empregada seja classificada como bem de uso e consumo;

- uma vez que as operações de remessa de polpa de minério para o Estado do Espírito Santo não sofrem a incidência do ICMS, por se tratar de mercadorias destinadas à exportação, não há como negar o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS nas operações anteriores, em função da previsão constitucional expressa, que confere o direito aos créditos relativos aos produtos destinados à exportação;

- trata-se, em verdade, da concretização da norma de imunidade, evitando-se a “exportação de tributos” e conferindo-se efetividade à norma de desoneração;

- uma vez que as mercadorias destinam-se à exportação, tanto os insumos por adquiridos para esse processo produtivo como os bens do ativo essenciais ao desenvolvimento da sua atividade econômica dão direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS;

- a aplicação da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 está manifestamente incorreta e não poderá ser mantida, pois não deixou de prestar as informações necessárias para a eventual autuação pela Fiscalização, como acabou efetivamente ocorrendo, mas apenas não informou no campo destinado à base de cálculo do imposto qualquer valor uma vez que, no seu entendimento (o qual é amplamente aceito pelos Tribunais pátrios), não incide o ICMS sobre a operação;

- não é sequer razoável a exigência da multa isolada neste caso, uma vez que não houve descumprimento de obrigação acessória ou qualquer atitude de má-fé;

- a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 somente pode ser aplicada para os casos em que o suposto aproveitamento indevido dos créditos não ocasiona falta de recolhimento de ICMS, o que não é o caso dos autos;

- além de a Multa Isolada exigida com base no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, a Fiscalização também aplicou Multa Isolada nos termos do art. 55, inciso XXVI da mesma lei, independentemente da correta aplicação ou não das multas isoladas, especificamente no caso concreto estas não poderão ser exigidas, pois decorrem de modificação do critério jurídico utilizado em lançamentos anteriores, pois a Fiscalização, em relação a diversos períodos anteriores, a autuou sob os mesmos fundamentos contidos na presente autuação, mas utilizou método distinto para a aplicação da penalidade;

- ocorre que, ao modificar os critérios jurídicos antes utilizados e introduzir novos critérios para lançar crédito tributário em relação a fatos geradores anteriores à modificação do critério adotado em relação a um único sujeito passivo, a Fiscalização violou frontalmente a norma prevista no art. 146 do Código Tributário Nacional;

- as multas isoladas, na forma como aplicadas pela Fiscalização no caso, não se referem a penalidades por descumprimento de obrigação acessória, mas sim, a multas de revalidação, por falta de pagamento de imposto, em razão do suposto recolhimento a menor de ICMS ou do suposto aproveitamento indevido de créditos de

ICMS, não sendo possível a exigência, concomitantemente, das mesmas, por caracterizarem-se “*bis in idem*”, e violarem o princípio da proporcionalidade;

- tendo em vista a natureza confiscatória da multa imposta, deve ser aplicado o posicionamento adotado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, que considerou que a multa equivalente a 2 vezes do valor do tributo exigido – exatamente como no caso dos autos, é confiscatória.

Ao final, requer seja integralmente cancelada a exigência fiscal ou, subsidiariamente, o cancelamento ou redução das multas isoladas aplicadas.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 397/417, inicialmente resumindo as atividades da Impugnantes e, posteriormente refutando as alegações de defesa, sinteticamente, aos argumentos seguintes:

- matéria idêntica à dos presentes autos, do mesmo Sujeito Passivo, foi objeto de apreciação pelo CC/MG, resultando no Acórdão 19.368/09/3ª;

- quanto à Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, muito embora esteja o Fisco estritamente vinculado aos dispositivos estaduais que, por seu turno, estariam alinhados com a legislação hierarquicamente superior, há que se esclarecer que o Sujeito Passivo não pratica a operação que aponta, isto porque nos documentos fiscais que emite faz referência a não incidência nas exportações e, ainda, aproveita-se dos créditos provenientes das aquisições de insumos, pois, caso praticasse a não incidência decorrente das transferências, não haveria que se falar em aproveitamento de créditos;

- a própria Lei Complementar n.º 87/96, em seu art. 12, é clara quanto à incidência do ICMS em operações de transferências interestaduais;

- considerando que o ICMS é um imposto de competência estadual, há se admitir que haveria, sempre, repercussão econômica nas operações de transferência de mercadorias entre os estados;

- o legislador constitucional admitiu a tributação nas operações anteriores à exportação enquanto assegurou “... *a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;*”

- as operações objeto do presente lançamento fiscal são anteriores à exportação, não havendo que se falar em não incidência;

- os argumentos da Autuada relativos à inconstitucionalidade de dispositivos estaduais, não cabem à esfera administrativa, mas sim ao Poder Judiciário;

- não obstante as operações do Sujeito Passivo não se revestirem da condição de exportação, se exportações fossem, as operações anteriores seriam tributadas pelo estado remetente e mais, nos termos da Lei Complementar n.º 87/96 o ressarcimento decorrente da desoneração do ICMS nas exportações está diretamente vinculado ao montante exportado pelo estado, conforme seu art. 31;

- assim quando a Samarco/Minas Gerais enquadrado, indevidamente, suas operações na modalidade da não incidência do ICMS, decorrente de exportação para o exterior, impôs ao Estado de Minas Gerais prejuízo, de grande monta;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a descaracterização da exportação reside em dois fundamentos explícitos, quais sejam: o Sujeito Passivo não apresentou documentos comprobatórios da exportação dos produtos constantes das notas fiscais autuadas, não existindo, portanto, quaisquer registros nos órgãos federais reguladores das exportações que vinculem, à Autuada, saídas de mercadorias para o exterior e, tanto a legislação federal quanto a estadual não consideram como exportações as operações promovidas pela Autuada;

- enquadrando as operações tomadas como exportação pela Autuada à legislação conclui-se que em qualquer hipótese as saídas do pellet feed destinadas ao estabelecimento da Samarco/Espírito Santo poderiam ser consideradas exportação;

- em relação à expressão “...mesmo estado em que se encontre...” constante do § 2º do art. 5º do RICMS/02, relativa à remessa com o fim específico de exportação, não poderia haver outro entendimento a não ser aquele estado físico e químico da mercadoria, pretendendo o legislador aproximar-se do conceito de industrialização para disciplinar as operações anteriores à exportação;

- o § 4º, art. 5º do RICMS/02 é claro no sentido da inaplicabilidade da não incidência do ICMS, relativa às operações anteriores à exportação;

- não há dúvidas: existem dois processos produtivos distintos (beneficiamento e pelletização) em estabelecimentos e Estados federados distintos (Samarco/Minas Gerais = beneficiamento e Samarco/Espírito Santo = pelletização), sendo que toda a exportação das pelotas produzidas pelo estabelecimento capixaba foi efetivada pela Samarco/Espírito Santo, ficando claro que, em regra, o pellet feed produzido pela Samarco/Minas Gerais é transformado em “pellets” pela Samarco/Espírito Santo, sendo mercadorias com apresentações físicas diferentes: enquanto o pellet feed assemelha-se a uma areia fina o “pellet” é uma esfera aglomerada e rígida, inclusive possuindo NCM ou NBM/SH diferenciadas;

- cita jurisprudência administrativa sobre o tema;

- afastada a hipótese de exportação direta promovida pelo próprio remetente ou remessa com o fim específico para exportação, as saídas da Autuada seriam consideradas normais, estando submetidas aos dispositivos ordinários do RICMS/02, que não aqueles específicos da exportação, conforme sustenta o sujeito passivo;

- o mesmo legislador que desonerou as exportações do ICMS, determinou que os créditos provenientes de entradas vinculadas à exportação não seriam estornados diante da não incidência do ICMS nessa mesma exportação, admitindo, por extensão do entendimento, a tributação das operações anteriores à exportação, desonerando do imposto apenas o próprio exportador (entenda-se: a própria mercadoria exportada), atribuindo a este último todo o imposto pago na operação, imediatamente antecedente, por intermédio da manutenção dos créditos nas saídas não tributadas, nas exportações;

- analisando as atividades da Autuada, observa-se que existe uma fase da sua operação que se resume apenas em transporte do minério de ferro (pellet feed em forma de “polpa de minério”) através de tubulação metálica (mineroduto) entre o estabelecimento da Samarco, em Mariana/Minas Gerais, e o estabelecimento do mesmo titular, em Anchieta/Espírito Santo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- entre os estabelecimentos do remetente e destinatário existe outro estabelecimento, no município de Matipó/Minas Gerais, conhecido como “estação de bombas de Matipó” ou EB2, sendo que no final do processo industrial no estabelecimento da Samarco/Minas Gerais, ora Autuada, encontra-se a EB1;

- quanto aos 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;

- cita resposta à Consulta de Contribuinte n.º 142/08 e à Consulta Interna n.º 85/10 sustentando que, por extensão do entendimento nelas encerrado, os bens do ativo aplicados na EB1 e EB2, igualmente, seriam alheios à atividade do estabelecimento;

- a energia elétrica utilizada em atividade não tributada pelo ICMS não se enquadra na definição de produto intermediário previsto pelas Instruções Normativas SLT n.ºs 01/86 e 01/01 e classifica-se como produto destinado ao uso ou consumo;

- também, como a atividade de transporte do minério, via mineroduto, não é industrial, uma vez que se transporta o produto acabado, não havendo transformação, não há se falar em crédito de energia elétrica;

- no estabelecimento de Matipó ou EB2 (estação de bombas 2), não há prática de qualquer atividade comercial ou industrial, pois este estabelecimento tem a atividade voltada para o “acionamento” do mineroduto, estando cadastrado no CNAE 4940-0/00 (transporte dutoviário);

- não obstante a escrituração da Autuada ser centralizada em seu estabelecimento, o direito ao crédito deve ser verificado, exclusivamente, à luz das operações da unidade que é centralizada, ou seja: Estação de Bombas de Matipó;

- é cabível a Multa Isolada prevista no inciso VII, art. 55 da Lei n.º 6.763/75, sendo que a própria Superintendência de Tributação - SUTRI entende que bastaria ao campo destinado a informar a base de cálculo da operação, no documento fiscal, estar sem preenchimento (em branco) para que se aplicasse a penalidade, caso se tratasse de operação tributada com a obrigatoriedade de informação do campo “base de cálculo”;

- equivocou-se o Sujeito Passivo ao argumentar, de forma confusa, que a multa prevista no inciso XXVI, art. 55 da Lei n.º 6.763/75 somente poderia ser aplicada caso o aproveitamento de crédito implicasse em falta de recolhimento do ICMS;

- quanto ao argumento da Autuada de ter havido mudança de critério pelo Fisco, na aplicação de penalidades, deve-se verificar que os dispositivos aplicados na presente ação fiscal são solares e de aplicação imediata e, caso estas penalidades não tenham sido aplicadas em ações fiscais anteriores, tem o Fisco o direito/dever de aplicá-las, considerando o período decadencial, não se admitindo, como pretende o Sujeito Passivo, a condição de ser penalizado apenas por dispositivos já aplicados em ações fiscais anteriores;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o quadro demonstrativo de fls. 16 não deixa dúvidas quando à correta aplicação das penalidades, não havendo qualquer imposição em duplicidade de multas isoladas (por descumprimento de obrigações acessórias) ou revalidação (por falta de pagamento do imposto);

Ao final, pede o indeferimento da impugnação mantendo-se o lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

Em parecer fundamentado e conclusivo a Assessoria do Conselho de Contribuintes se manifesta às fls. 419/437 opinando pela procedência parcial do lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação de que a ora Impugnante teria deixado de recolher ICMS, no período de 1º de abril de 2008 a 31 de dezembro de 2009, apurado mediante recomposição de conta gráfica, em razão de:

1) não tributação das operações interestaduais de remessa de minério de ferro beneficiado (pellet feed = minério fino) com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, localizado no Estado do Espírito Santo (CNPJ 16.628.281/0006-76), para fins de industrialização (fabricação de “pellets” - pelotas de minério de ferro);

2) aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativo à energia elétrica (considerada material de uso/consumo) e bens do ativo (considerados alheios à atividade do estabelecimento), ambos empregados no mineroduto já existente, 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, como também os bens do ativo utilizados na construção do segundo mineroduto, análogo e paralelo ao já existente, conforme seu projeto de expansão denominado “Terceira Pelotização”.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, incisos VII e XXVI.

No que se refere ao item 2, qual seja, aproveitamento indevido de crédito de ICMS, importante destacar que tais créditos seriam provenientes de:

a) energia elétrica consumida no mineroduto que interliga o estabelecimento mineiro remetente e o destinatário sediado no Estado do Espírito Santo, utilizado para transporte do minério de ferro em forma de polpa (pellet feed) misturado à água;

b) bens do ativo alheios à atividade do estabelecimento, empregados no referido mineroduto;

c) bens do ativo alheios à atividade do estabelecimento empregados na construção do segundo mineroduto equivalente e paralelo ao já existente, conforme seu projeto de expansão denominado "Terceira Pelotização".

Com relação à apuração dos valores de ICMS recolhidos a menor, registra-se que os valores levantados pela Fiscalização (irregularidades itens 1 e 2 do Auto de Infração), foram levados à recomposição da conta gráfica da Impugnante, que teve como ponto de partida a situação retratada no PTA 01.000158662-61, após acolhimento de decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.368/09/3ª, mantida pela Câmara Especial conforme Acórdão n.º 3.521/10/CE.

Consta no sistema de contribuintes da SEF/MG que a Impugnante inscreveu-se em abril de 1975 estando a atividade do estabelecimento autuado classificada no CNAE-F 0710-3/01, que corresponde a "Extração de Minério de Ferro".

Além do Relatório Fiscal (fls. 12/16), compõem a autuação:

- Anexo I - Recomposição da conta gráfica (fls. 19);
- Anexo 2 - Demonstrativo dos valores apurados (fls. 23);
- Anexo 3 - Demonstrativo das transferências de minério de ferro sem destaque do imposto (fls. 25/27);
- Anexo 4 - Demonstrativo dos créditos apropriados indevidamente, vinculados ao mineroduto (fls. 29).

A análise do presente lançamento, primeiramente, passa pela verificação de questões relacionadas ao tratamento tributário a ser dispensado nas operações com minério de ferro beneficiado, nas remessas interestaduais para estabelecimentos da mesma titularidade.

No que diz respeito à obrigação principal e, sobretudo, as implicações decorrentes da incorreta classificação da situação tributária dos produtos, os precedentes sobre ações fiscais de idêntica sujeição passiva analisados por esta Casa e mencionadas pela própria Impugnante às fls. 148 (cópia às fls. 149 a 158) e também pela Fiscalização, sinalizam não existir posicionamento unânime e pacífico neste órgão.

Para melhor visualização da presente decisão, passa-se a análise individualizada de cada item do lançamento.

Item 1. Utilização da não incidência nas remessas interestaduais de minério de ferro.

Em sua argumentação, a Impugnante levanta, basicamente, três premissas para não admitir a incidência do ICMS. São elas:

a) nas operações de transferência interestadual, não haveria incidência do ICMS, pois, nos termos da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, não ocorreria operação de circulação de mercadoria na transferência interestadual entre estabelecimento do mesmo titular;

b) inconstitucionalidade da legislação mineira;

c) não haveria diferença para o Estado de Minas Gerais, caso a exportação fosse efetivada por outro estabelecimento.

Faz-se necessário de início, uma breve análise do "Processo Industrial" e da "Emissão dos Documentos Fiscais" que acobertaram as remessas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado na Manifestação Fiscal (fls. 401/402), a atividade operacional da Samarco Mineração S.A (ora Impugnante), 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.

Confirma-se o mecanismo através do fluxograma de fls. 82/85, que após a lavra do minério esse é encaminhado, utilizando-se caminhões "fora-de-estrada" e/ou correias transportadoras, à planta de beneficiamento responsável pela concentração do minério de ferro. Nesta fase, o minério sofre modificação química, pois a concentração do ferro, desejado, 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) do estabelecimento da Impugnante de Mariana/Minas Gerais até o estabelecimento em Ponta Ubu/Espírito Santo.

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 (quinze) mm de diâmetro, que são "queimadas" em fornos alimentados com óleo combustível para obtenção das chamadas "pelotas" ou "pellets", produto final do estabelecimento da Samarco em Ponta Ubu/Espírito Santo.

Durante o processo de controle de qualidade das "pelotas", exercido pela Samarco/Espírito Santo, 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 - fl. 85).

A Samarco Mineração S/A, em Mariana/Minas Gerais, 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/Espírito Santo, 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/Minas Gerais, para a Samarco Mineração S/A, em Anchieta/Espírito Santo, único e exclusivo destinatário da "polpa de minério", são acobertadas:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) sistematicamente, por uma única nota fiscal modelo 1, emitida via Processamento Eletrônico de Dados (PED) no final de cada período de apuração do ICMS, com Classificação Fiscal da Operação - CFOP 6.151 (Transferência Interestadual de Produtos do Estabelecimento), e Código da Situação Tributária 041, produto nacional não tributado, constando, no campo "informações complementares" a citação: "*Não incidência ICMS conf. art. 3º, inciso 11 - Lei Complementar 87 de 13/08/96*". (fls. 41/79).

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/Espírito Santo.

Anote-se que o valor da operação é formado pelo "custo de produção" para, fabricação do pellet feed, apurado até o momento da emissão da nota fiscal, não se considerando quaisquer custos do mineroduto.

b) no final do período de apuração, por uma única nota fiscal modelo 1, complementar de valor, emitida via PED, com CFOP 6151 (transferência interestadual de produção do estabelecimento), não tributada, constando no campo "informações complementares", dentre outras informações, o seguinte texto: "*Não inc. ICMS, conf. Art. 3, 11 da LC 87/96*" e "*COMPLEMENTO DE VALOR DA NF XXXXX DE xX/XX/XXxx*". (fls. 41/79)

Nessa situação, a quantidade dos produtos é igual a uma unidade de medida, (TMS = tonelada métrica seca) de pellet feed, considerando tratar-se de nota fiscal complementar de valor (custo), para cuja emissão o PED do sujeito passivo não estaria preparado para emitir documento fiscal com quantidade de produto igual a zero.

Nesse caso o valor da operação é formado pelo "custo complementar" para compor o "custo total" de fabricação do pellet feed, definitivamente apurado até o último dia do período anterior de apuração, considerando que na emissão da nota fiscal, no último dia do período de apuração, o sistema de apuração de custos da Impugnante ainda não se encontra alimentado com todas as informações necessárias à apuração do custo total do período de apuração.

Em Ponta Ubu/Espírito Santo, 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 15mm 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/Espírito Santo ("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/Espírito Santo, com destino ao mercado externo, são cadastradas nos documentos de exportação como sendo exportações exclusivamente capixabas. Já as destinadas ao mercado interno, são tributadas normalmente, pelo Sujeito Ativo onde se situa o estabelecimento destinatário (Estado do Espírito Santo).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 39/40, cópias encontram-se acostadas às fls. 41/89, que acobertaram as remessas de minério de ferro da Samarco/Minas Gerais para a Samarco/Espírito Santo no período de 1º de abril de 2008 a 31 de dezembro de 2009.

Em relação à questão levantada pela Defendente referente à Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, inicialmente deve-se levar em consideração que o Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Contudo, a Impugnante não pratica, rigorosamente, a operação de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, uma vez que além de os documentos fiscais fazerem referência no campo "*Informações Complementares*" à não incidência nas exportações, ela apropria-se dos créditos provenientes das aquisições de insumos para obtenção do pellet feed.

Portanto, se as operações estivessem de fato amparadas pela não incidência decorrente das transferências, nos termos do art. 21 da Lei Complementar n.º 87/96, não haveria que se falar em aproveitamento de créditos de ICMS, a saber:

Art. 21. o sujeito passivo deverá estorno do imposto de que se tiver sempre que o serviço tomado ou a entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

A própria Lei Complementar n.º 87/96, em seu art. 12, é clara quanto à incidência do ICMS em operações de transferências interestaduais:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, considerando que o ICMS é um imposto de competência estadual, deve-se reconhecer que haveria, sempre, repercussão econômica nas operações de transferência de mercadorias entre os estados.

Em relação à tributação das operações anteriores à exportação, importante se faz verificar a legislação de regência da matéria, partindo-se da Constituição Federal que assim determina:

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

.....
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

.....
X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

.....
Da leitura do texto acima transcrito percebe-se que o legislador constitucional admitiu a tributação nas operações anteriores à exportação enquanto assegurou " ... a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;" (Emenda Constitucional nº 42/03).

Se as operações objeto do presente lançamento fiscal antecedem à exportação, não haveria que se falar em não incidência, mas, sim, em tratamento tributário ordinário, já que as "pelotas" exportadas pela Samarco/Espírito Santo não foram remetidas pela Samarco/Minas Gerais, e, sim, produzidas pela empresa capixaba utilizando-se de matéria-prima recebida da Impugnante.

Quanto aos argumentos da Impugnante, relativos à inconstitucionalidade de dispositivos estaduais, lembra-se novamente o já citado art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Não obstante as operações da Impugnante não se revestirem da condição de exportação, se exportações fossem, as operações anteriores seriam tributadas pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estado remetente e mais: nos termos da Lei Complementar n.º 87/96 o ressarcimento decorrente da desoneração do ICMS nas exportações está diretamente vinculado ao montante exportado pelo Estado, conforme art. 31 c/c o Anexo da mesma lei.

Com efeito, a ora Defendente ao enquadrar suas operações na modalidade da não incidência do ICMS, como se fossem exportação para o exterior, impôs ao Estado de Minas Gerais prejuízo em decorrência de:

a) o Estado de Minas Gerais não recebe o ressarcimento previsto pela Lei Complementar n.º 87/96, a que faria jus pela desoneração das exportações, já que não existe qualquer documento ou informação, nos registros de exportação dos órgãos competentes, que vinculem a Samarco/Minas Gerais com a exportação do pellet feed, seu único produto comercializável e;

b) a informação indevida nas Declarações de Apuração e Informação do ICMS - DAPI, considerando como exportações as operações com o pellet feed, implica em acúmulo indevido de saldo credor de ICMS, ao invés de saldo devedor decorrente dos débitos nas operações interestaduais.

Nesse contexto, conforme descrito no relatório do Auto de Infração a ação fiscal descaracterizou as operações de exportação da Samarco Mineração S/A – Minas Gerais, constantes das notas fiscais que acobertaram as remessas de minério de ferro da Samarco/Minas Gerais para a Samarco/Espírito Santo.

A descaracterização da não incidência mencionada nos documentos fiscais (art. 3º, inciso II da Lei Complementar n.º 87/96) reside basicamente em dois fundamentos, quais sejam:

a) a Samarco/Minas Gerais 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 ora Impugnante;

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

Continuando a análise da legislação sobre a matéria confira-se as disposições do RICMS:

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 II 1º a 4º deste artigo e no item 126 da Parte 1 do Anexo I;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 - REDU, 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 acondicionamento ou reacondicionamento.

.....
§ 4º - A não-incidência prevista no inciso XXX 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.

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

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

Já a exportação indireta, em resumo, seria aquela onde a Samarco/Minas Gerais 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, no caso em tela, a Samarco/Minas Gerais destina o "pellet feed" à Samarco/Espírito Santo, não para a exportação, mas sim para ser utilizado como matéria-prima utilizada na obtenção da "pelota", produto final exportado pela, Samarco/Espírito Santo.

Além disso, existem dois processos produtivos distintos (beneficiamento e pelotização, respectivamente) em estabelecimentos e Estados Federados distintos, sendo que toda a exportação é efetuada pela Samarco/Espírito Santo. Neste ponto,

deve-se observar o prescrito no § 4º do art. 5º acima transcrito, 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/Minas Gerais. Neste ponto, toda a produção do, "pellet feed" é transferida, via mineroduto, à Samarco/Espírito Santo, que por sua vez acrescenta aditivos ao "pellet feed", recebido da Samarco/Minas Gerais, 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/Minas Gerais e a pelotização à Samarco/Espírito Santo.

Então, fica claro que, em regra, o "pellet feed" produzido pela Samarco/Minas Gerais é transformado em "pellets" pela Samarco/Espírito Santo, sendo mercadorias com apresentações físicas diferentes: enquanto o "pellet feed" assemelha-se a uma areia fina o "pellet" é uma esfera aglomerada e rígida, inclusive possuindo NCM ou NBM/SH diferenciadas.

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.

A Impugnante reputa inválido o dispositivo regulamentar mineiro que, segundo afirma, presta interpretação restritiva à não-incidência nas operações de exportação indireta, entendendo-o contrário ao disposto em normas superiores (Constituição Federal de 1988 e Lei Complementar n.º 87/96).

Novamente aqui vale repetir que ao Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, não é dado apreciar a constitucionalidade da legislação estadual.

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 com êxito para o Fisco pelas 1ª e 3ª Câmaras de Julgamento, quando apreciaram os PTAs n.ºs 01.000154742-06 e 01.000158662.61 ambos de idêntica sujeição passiva, consignando de forma expressa nos Acórdãos n.ºs 18.372/07/1ª e 19.368/09/3ª, todo o processo de industrialização do produto pelo destinatário, fazendo-se desnecessária a transcrição dos mesmos.

Os argumentos da defesa, não têm o condão de ilidir as exigências fiscais, face à norma contida no art. 6º, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, 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 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 TRANSITÓRIO.

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 ICMS. - EMPRESA. - BENS DO ATIVO FIXO E MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO. TRANSFERÊNCIA E CIRCULAÇÃO ENTRE AS DIVERSAS UNIDADES DA EMPRESA. LOCALIZADAS EM AREAS DIVERSAS DO TERRITÓRIO NACIONAL. EFEITOS. - AQUISICAO DE BENS PELA EMPRESA MATRIZ.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

No tocante aos valores exigidos, cabe, como procedeu a Fiscalização, 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.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS, nos valores apurados conforme se demonstrou às fls. 26/27, bem como a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, II da Lei n.º 6763175.

Contudo, o mesmo não se pode afirmar com relação à penalidade capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se refere os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são os seguintes:

.....

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

..... (grifos não constam do original)

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da emissão das notas fiscais relativas às operações não haveria que se destacar qualquer base de cálculo do ICMS por estar a operação sujeita à não incidência do imposto. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente não tenha destacado o ICMS por utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Nessa análise ganha relevância o fato de que a infração, sobre cuja penalidade se discute, é decorrente do uso indevido da não incidência nas operações com minério de ferro beneficiado, em remessas interestaduais destinadas a outro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento do mesmo titular. É este o fato jurídico, e é contra ele que a Impugnante se defende.

Como se depreende do texto acima transcrito, o verbo núcleo do tipo penal consiste precisamente em "consignar", no documento fiscal acobertador da operação (ou da prestação), base de cálculo distinta daquela estabelecida em lei.

O significado deste verbo, segundo os nossos dicionários, consiste em "*afirmar, declarar, estabelecer*" (Aurélio - Novo Dicionário da Língua Portuguesa), "*assinalar por escrito; afirmar, declarar, estabelecer*" (Michaelis - Moderno Dicionário da Língua Portuguesa), "*declarar, mencionar formalmente, registrar*" (Aulete Digital).

No caso sob examine, a Impugnante se absteve de mencionar, no campo próprio, qualquer valor a título de base de cálculo do ICMS, deixando também de consignar o imposto devido no campo do documento fiscal para este fim destinado, por entender que a hipótese não estava alcançada pela incidência do imposto.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, a saber:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

.....
b.2) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo;

Por meio do confronto entre os valores do produto destacados nas notas fiscais objeto da autuação e os apurados pela Fiscalização no Anexo 3 "Demonstrativo Das Transferências Interestaduais de Minério de Ferro Sem Destaque do ICMS" (fls. 25/27), se verifica que o Fisco utilizou-se, para efeito de lançamento das exigências (base de cálculo), o mesmo valor informado pela Impugnante nos documentos fiscais de transferência "Valor Total dos Produtos", qual seja, o custo unitário de produção, exatamente como determina a legislação de regência.

Logo se depreende que com relação ao aspecto quantitativo do lançamento (base de cálculo), não existe divergência entre os valores utilizados pela Defendente para as operações objeto da autuação e os apurados pela Fiscalização. As observações constantes das "Notas" (Anexo 3), reforçam essa assertiva (fls. 27).

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

“ A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.”

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nos, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

Na hipótese ora analisada, a Impugnante não destacou o imposto.

É de se ressaltar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como está redigida, procura punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

Portanto, a sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visa coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visa punir o erro na interpretação das leis tributárias.

A Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 não tem aplicação generalizada para alcançar situações que não constituem o cerne da acusação fiscal, como é o caso dos presentes autos. Prudente, então, o acolhimento à regra da tipicidade cerrada do ilícito de natureza tributária, para efeito de imposição de penalidade.

Assim, esta penalidade apresenta-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento, hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal destinado a informar ao Fisco o imposto devido, valor da operação inferior.

São essas as razões que conduzem à conclusão de que a penalidade capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, exigida sobre o item 1 do Auto de Infração é inaplicável à espécie dos autos.

Item 2: Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido

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

Para tanto, analisando as atividades da Impugnante, observa-se que existe uma fase da sua operação que consiste no transporte do minério de ferro (pellet feed em forma de "polpa de minério") através de tubulação metálica (mineroduto) entre o estabelecimento da Samarco, em Mariana/Minas Gerais, e o estabelecimento do mesmo titular, em Anchieta/Espírito Santo.

Ainda, entre os estabelecimentos do remetente e destinatário existe outro estabelecimento, no município de Matipó/Minas Gerais, 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/Minas Gerais (CNPJ 16.628.281/0003-23), em Mariana/Minas Gerais encontra-se a EBI (estação de bombas I).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A EBI, a EB2 e o mineroduto (tubulação metálica com 396 km), considerados em conjunto, formam o sistema de transporte do minério de ferro da Samarco/Minas Gerais para a Samarco/Espírito Santo que, por sua vez, está vinculado ao processo produtivo industrial da Samarco/Minas Gerais, pois o mineroduto como um todo (EB1, EB2 e tubulação) transporta o único produto fabricado.

Neste ponto é crucial lembrar que é exatamente o fato de se considerar que o processo produtivo da ora Impugnante apenas se completa no estabelecimento do Espírito Santo que ensejou a manutenção das exigências relativamente ao item 1 do Auto de Infração.

Portanto, está-se admitindo um processo continuado que resulta na obtenção do produto final.

Assim tem-se dos autos que 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 Impugnante com base na "apuração centralizada do imposto".

Desta forma, há que se analisar a imputação fiscal sob a ótica da 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 Instrução Normativa n.º 01/98, abaixo transcrita.

Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01, de 06 de maio de 1998

Dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

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 n. 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n.º 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:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Seguindo as determinações contidas na Instrução Normativa n.º 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 beneficiamento 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.

Relata que adquiriu bens destinados ao seu ativo imobilizado, como veículos, móveis, utensílios, máquinas e equipamentos de informática.

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.

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.

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?

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.

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.

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.

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.

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.

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 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.

Assim, com respaldo nos atos acima, tem-se 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse contexto, 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.

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 (trezentos e noventa e seis quilômetros), que interliga três unidades da Impugnante (duas em Minas Gerais, nas cidades de Mariana e Matipó e uma no Espírito Santo, na cidade de Anchieta), transporta-se, exclusivamente, o produto por ela fabricado, 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.”*

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 n.º 120/09, com fundamento na Instrução Normativa n.º 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 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.”*

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.

Não é possível admitir que esse mesmo entendimento não seria 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.

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 Instrução Normativa n.º 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 Instrução Normativa n.º 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 n.º 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 expresso nas disposições contidas no art. 1º, inciso III da Instrução Normativa n.º 01/98 não se aplica ao crédito do imposto do ativo imobilizado relativo ao mineroduto, pelas razões a seguir:

O que se tem 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 Código Civil, aprovado pela Lei n.º 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, encontram-se 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 nos presentes autos, 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, inciso III da Instrução Normativa n.º 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 Código Civil.

É importante que se faça, ainda, a seguinte indagação: Caso esse mineroduto estivesse compreendido dentro do espaço físico do estabelecimento de Mariana/Minas Gerais, 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 de Mariana/Minas Gerais, 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/Minas Gerais, Matipó/Minas Gerais e Anchieta/Espírito Santo, não havendo, desta feita, aquisição ou recebimento de serviço de transporte para tanto.

Portanto, relativamente a esta exigência, razão assiste a Impugnante, 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, cabem as seguintes considerações:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ao entendimento de 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.

No segmento de mineração, setor de atuação da Defendente, as aquisições de materiais e serviços destinados, por exemplo, a recuperação de áreas degradadas estaria, numa primeira análise, em obediência ao princípio do crédito conforme previsto na Constituição Federal, 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 que das atividades da Impugnante, 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) entre o estabelecimento da Samarco, em Mariana/Minas Gerais, e o estabelecimento do mesmo titular, em Anchieta/Espírito Santo. Ainda, entre os estabelecimentos do remetente e destinatário existe outro estabelecimento, no município de Matipó/Minas Gerais, 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/Minas Gerais, ora Impugnante, encontra-se a EB1 (estação de bombas 1).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após essas considerações, não é possível entender como todo esse mecanismo que envolve o transporte do minério através de um mineroduto, que interliga três estabelecimentos da Samarco, em Mariana e Matipó em Minas Gerais e por fim Anchieta, no Espírito Santo, 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/Minas Gerais) até o fim do processo (Samarco/Espírito Santo), o “mineroduto como um todo (EB1, EB2 e tubulação) simplesmente transporta o único produto fabricado pela Autuada.

Como dito, caso esse mineroduto estivesse compreendido dentro do espaço físico do estabelecimento de Mariana/Minas Gerais, 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.

Portanto, pelo fato do mineroduto, em toda a sua extensão (396Km), fazer parte do processo produtivo da Impugnante, 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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir o item 2 do Auto de Infração e a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei 6.763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor) e Ivana Maria de Almeida que mantinham as exigências do item 2 do Auto de Infração. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Mariana Santos de Abreu Lima e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além dos Conselheiros acima citados e da signatária, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 18 de abril de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente/Relatora**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.152/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000164984-60
Impugnação: 40.010127957-04
Impugnante: Samarco Mineração SA
IE: 400115470.01-18
Proc. S. Passivo: Luciana Goulart Ferreira Saliba/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

Voto proferido pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, 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 voto se concentra, apenas, na irregularidade 2, conforme a seguir:

“Aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativo à 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), já existente, 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, como também os bens do ativo (tubos, etc.) utilizados na construção do segundo mineroduto do sujeito passivo, análogo e paralelo ao já existente, conforme seu projeto de expansão denominado “Terceira Pelotização”.”

Inicialmente, salienta-se que a matéria objeto da divergência foi apreciada por este E. Conselho, em PTA de idêntica sujeição passiva, conforme Acórdão 19.368/09/3ª, cujos fundamentos do voto de qualidade serão aqui utilizados com as adaptações necessárias.

Neste item, o Fisco promoveu o estorno dos créditos referentes ao consumo de energia elétrica e aos bens do ativo, consumidos e utilizados, respectivamente, no mineroduto.

Foi exigido ICMS, Multa de Revalidação Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI 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.

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, 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, o ICMS, Multa de Revalidação 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, julgo parcialmente procedente o lançamento, para que sejam mantidas as exigências constantes dos dois itens do Auto de Infração e excluída a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei 6.763/75 por não ser aplicável ao caso do presente lançamento.

Sala das Sessões, 18 de abril de 2011.

Fernando Luiz Saldanha
Conselheiro