

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.031/18/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000933933-32  
Impugnação: 40.010145278-98  
Impugnante: Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração  
IE: 040032207.00-50  
Proc. S. Passivo: Luís Fernando Amaral Bednarski/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - AQUISIÇÃO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO – TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO ACUMULADO – REGIME ESPECIAL – DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO.** Constatado falta de recolhimento do ICMS em decorrência da aquisição de caminhões, mediante transferência de crédito acumulado de ICMS, nos termos do art. 27, § 4º, inciso I e II do Anexo VIII do RICMS/02 e art. 7º do Regime Especial/PTA nº 16.000465033-11, tendo em vista a transmissão dos bens dentro do prazo de 1 (um ano) contado da data da aquisição, além de sua não utilização nas atividades operacionais do adquirente. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, em outubro de 2012, mediante análise do Regime Especial nº 45.000000751-59 (PTA nº 16.000465033-11), arquivos eletrônicos (EFD), documentos fiscais, esclarecimentos prestados pelo Contribuinte e visita técnica realizada no estabelecimento, de que a Autuada deixou de recolher o ICMS decorrente da transferência de crédito acumulado de ICMS, utilizado para a compra de bens (caminhões) junto à Mercedes-Benz do Brasil, estabelecida em Juiz de Fora, Minas Gerais, por ter promovido a saída dos bens, em locação, antes de transcorrido o prazo de 1 (um) ano contado da data da aquisição, além da sua utilização (dos bens) em atividades alheias à atividade do estabelecimento, conforme previsto no art. 27 do Anexo VIII do RICMS e art. 7º do citado regime especial.

Os caminhões foram destinados, imediatamente após a aquisição, ao contribuinte Companhia Mineradora de Pirocloro de Araxá – COMIPA, responsável pela lavra/extração do minério de pirocloro em minas arrendadas junto ao próprio Sujeito Passivo, Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração (CBMM), e à Companhia de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais (CODEMIG), em desacordo com os incisos I e II do art. 7º do citado regime especial.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 70/102, juntando documentos às fls. 103/317.

Sustenta, em preliminar, que não recebeu a totalidade do “Anexo 2” integrante do Relatório Fiscal, denominado “Parte do relatório do Fisco decorrente de atividade exploratória realizada nos estabelecimentos do sujeito passivo e COMIPA em 18/04/2017”.

Acrescenta que haveria indicação no Auto de Infração de informações que supostamente estariam registradas no relatório acostado no “Anexo 2”, não recebido em sua integralidade, implicando em lapso na instrução do Auto de Infração, comprometendo o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Alega que não há previsão constitucional e legal para a exigência fiscal, devido à inocorrência de fato gerador do ICMS. Acrescenta que os incisos I e II, § 4º, art. 27, Anexo VIII do RICMS/02 não estariam respaldados na LC nº 87/96 e “...Lei interna do Estado de Minas Gerais...”, sendo que, igualmente aos dispositivos idênticos constantes no Regime Especial em que é signatário, não possuem conteúdo jurídico suficiente para sustentar a acusação fiscal.

Aduz que não houve a “transmissão a qualquer título” dos caminhões, objeto do presente lançamento, considerando que os citados bens foram locados à COMIPA conforme previsto nos atos constitutivos dessa última (*vide* 1º § à fl. 86).

Alega que a expressão “transmissão a qualquer título” no inciso I do art. 7º do Regime Especial deve ser interpretada como “transmissão de propriedade” (venda, doação etc.) que, por sua vez, não ocorreu na locação operada pela Autuada, considerando que o locatário (COMIPA) está obrigado a restituir o bem locado ao locador (CBMM), conforme o inciso IV, art. 569 do CC.

O objetivo do legislador e do Regime Especial foi permitir que determinados contribuintes adquirissem caminhões para seu ativo, bastando que os caminhões permanecessem naquele ativo para adequação às normas, conforme procedeu a CBMM. Acrescenta que a saída do ativo, antes de transcorrido 1 (um) ano da aquisição, não o desqualifica como bem do ativo.

Afirma que o inciso I, art. 7º do Regime Especial reflete o conteúdo jurídico previsto no inciso V, § 5º, art. 20 da LC nº 87/96, ou seja, veda a apropriação do crédito na aquisição do ativo, na hipótese de sua alienação. Acrescenta, ainda, que se a alienação não importa no estorno das parcelas (1/48 avos) do crédito já escriturado (após a LC nº 102/00), “...com muito mais razão não haverá que se falar em qualquer uma dessas providências caso ocorra a simples transferência do seu uso a terceiros”.

Alega que o STJ entende que o ativo cedido em comodato não implica em “saída”, sob a perspectiva da legislação do ICMS, não representando óbice ao creditamento do ICMS. Para corroborar, apresenta algumas decisões judiciais às fls. 92/95.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta que a Consulta de Contribuintes nº 207/13, trazida à fl. 95 dos autos, ratifica seu entendimento no sentido de não haver “transmissão a qualquer título” se não houver a “transmissão da propriedade”.

Afirma que o *caput* do art. 20 da LC nº 87/96 admite o crédito do bem do ativo, ainda que em entrada simbólica, sem a necessidade de se encontrar fisicamente no estabelecimento o qual pertence, sendo essa questão importante na definição do conteúdo da norma que determina a exigência do ICMS quando ocorrer a utilização do bem em finalidade alheia ao estabelecimento.

Entende que a expressão “alheia à atividade” (inciso II, art. 7º do Regime Especial) deve ser compreendida como sinônimo de “estranho” ou sem qualquer ligação, “...algo desnecessário e pertinente aos seus objetivos e às atividades econômicas por ele desenvolvidas”.

Aduz que os caminhões não foram utilizados em atividade alheia, já que os ativos devem estar ligados à finalidade produtiva do contribuinte sem necessidade de alocação física no estabelecimento do seu detentor, “...ainda mais tratando-se de veículos que têm o objetivo justamente de promover o transporte do minério da mina para o estabelecimento industrial da Autuada”.

Argui que é incontroverso que os caminhões locados à COMIPA são utilizados em *prol* do estabelecimento da Autuada com absoluta relação com o objeto social, considerando que: 1) A CBMM e a CODEMIG constituíram a COMIPA, que tem gestão compartilhada; 2) A CBMM e a CODEMIG arrendaram suas minas à COMIPA para exploração/lavra por essa última, que vende e transporta o minério de pirocloro até silos (na COMIPA) interligados a correias transportadoras; 3) Por força de escritura pública, todo o minério extraído pela COMIPA deve ser vendido exclusivamente à CBMM; 4) Os bens locados (caminhões objeto do presente lançamento e outros) operam em área de propriedade e objeto de direito minerário de titularidade da CBMM e, 5) Desde a constituição da COMIPA, a CBMM está obrigada, contratualmente, a locar àquela determinados equipamentos de mineração empregados na lavra das minas de minério de pirocloro.

Argumenta que o § 3º, art. 70 do RICMS/02 considera alheios os bens que não participam direta ou indiretamente da realização da atividade-fim do contribuinte. Todavia, os bens em questão (caminhões) estão em consonância com a legislação societária e são necessários e essenciais à consecução do objeto social da Autuada;

Em consonância aos termos da IN DLT/SRE nº 01/98 (bens alheios), afirma que os caminhões locados são bens utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Por fim, sustenta que não descumpriu o Regime Especial, considerando que nos termos da Consulta de Contribuinte nº 207/13 somente a alienação dos veículos (caminhões) daria causa à exigência do ICMS.

Dessa forma, nos termos do parágrafo único, art. 100 do Código Tributário Nacional - CTN estaria imune “...à imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Instrução Processual**

A Fiscalização promove a juntada do documento, às fls. 321/338, no qual a Autuada apresenta esclarecimentos referentes à sua intimação pelo Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF).

Em seguida, a Fiscalização junta cópia da Intimação Comipa nº 0011/2017, de 27/11/17 (fl. 339).

Junta, também, às fls. 342/362, a resposta, com documentos, da empresa Comipa à intimação.

Às fls. 363/364, a Fiscalização junta nova intimação realizada junto à Autuada.

A resposta da Autuada é juntada pela Fiscalização aos autos às fls. 367/369, além dos documentos às fls. 372/397.

De toda essa juntada de documentos, a Fiscalização franqueia a manifestação da Autuada, que comparece novamente aos autos às fls. 400/401.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 430/469, refuta as alegações da Defesa.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 472/500, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG, abalizados na Manifestação Fiscal, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

A Autuada alega que houve lapso na instrução processual, comprometendo o direito à ampla defesa e ao contraditório, considerando que o documento constante do Anexo 2, às fls. 15/21, que compõe o Relatório Fiscal, não foi apresentado em sua integralidade ao Sujeito Passivo.

Alega que o Auto de Infração fez referência a fatos possivelmente existentes na parte do relatório que não recebeu integralmente, referindo-se ao seguinte trecho do “relatório do auto de infração”, à fl. 04:

Conforme visita do Fisco aos estabelecimentos do sujeito passivo e COMIPA, realizada em 18/04/17, identificou-se, “in loco”, na atividade de mineração naquela última, caminhões ostentando o logotipo do

sujeito passivo (CBMM), compatíveis com aqueles adquiridos através do regime especial nº 45.000000751-59.

É cediço que o objetivo da inclusão de anexos em processos tributários administrativos (PTAs) é comprovar, justificar ou esclarecer os elementos que levaram ao lançamento do tributo.

Conforme pode ser observado no “relatório fiscal do auto de infração”, às fls. 04/05, e no “relatório fiscal complementar” (Irregularidades Apuradas), anexado ao Auto de Infração, à fl. 9, não há, nos textos descritivos das irregularidades, qualquer menção ao Anexo 2 como elemento de prova do lançamento fiscal.

A folha de capa do Anexo 2, à fl. 14, assim descreve o seu conteúdo: *“Parte do relatório do Fisco decorrente de atividade exploratória realizada nos estabelecimentos do sujeito passivo e COMIPA em 18/04/2017”*.

O supramencionado relatório é composto, integralmente, por 11 (onze) folhas, conforme informação em seu rodapé. Entretanto, somente constam 7 (sete) folhas no Anexo 2, pois, obviamente, seu conteúdo é apenas parte do relatório original.

As folhas 1 a 7/11 do relatório, e constantes do Anexo 2, descrevem as origens da Autuada, sob a ótica tributária, além de suas operações industriais e comerciais, cujo objetivo, como elemento anexado ao PTA, é, exatamente, corroborar com o relatório fiscal quanto a efetiva realização da visita fiscal ao estabelecimento da Autuada e o entendimento, em maior abrangência, das atividades industriais e comerciais, sobretudo o fato da CBMM não exercer a atividade de mineração, a cargo, exclusivamente, da COMIPA.

As fls. 8 a 11/11 do relatório, não constantes do Anexo 2, são exatamente aquelas que descrevem o resultado da exploratória fiscal, considerando que às fls. 7/11 inicia-se o tópico “III- Dos Resultados da Exploratória”, contendo informações fiscais, abrigadas pelo sigilo fiscal, de outros contribuintes com quem a Autuada se relacione comercialmente, além de várias outras questões não relacionadas ao lançamento.

Além disso, deve ser ressaltado que os resultados de exploratórias fiscais são de natureza, eminentemente, interna da SEF/MG, pois podem indicar sonegação fiscal, fraudes, crimes contra a ordem tributária e outras desconformidades tributárias norteadoras de ações de ordens administrativa e/ou judicial que, obviamente, exigem sigilo para garantir a sua eficiência e eficácia.

Portanto, a forma como foi apresentado o “relatório da ação fiscal exploratória”, no Anexo 2, não representa qualquer vício na instrução processual.

Lado outro, a Autuada não apontou, exatamente, onde estaria o prejuízo para o regular exercício do seu direito de defesa, e não o fez porque não há dúvida quanto às imputações fiscais e, tão pouco, quanto aos elementos que as embasaram.

Ademais, ressalta-se que compete somente ao Auditor Fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, constituir o crédito tributário mediante lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do

tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Na atividade de lançamento, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, estabelece como requisitos mínimos obrigatórios para a emissão do Auto de Infração aqueles constantes do art. 89, destacando-se dentre eles a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão do Auto de Infração e as circunstâncias em que foi praticado e a citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade.

Observa-se, pois, que a Fiscalização, ao não juntar aos autos parte do relatório fiscal de visita aos estabelecimentos da CBMM e COMIPA, não descumpriu qualquer dos requisitos mínimos previstos pela legislação para a efetivação do lançamento.

Dessa forma, a não juntada de parte do relatório fiscal de visita aos estabelecimentos em nada prejudica a clareza do lançamento, não causando qualquer prejuízo à Autuada na elaboração de sua defesa em relação ao lançamento.

Observa-se que ao contestar o mérito do lançamento, a Autuada dedica a maior parte de sua defesa em relação às imputações fiscais relativas à inocorrência da “*transmissão a qualquer título*” e inocorrência de uso do bem em atividade alheia ao estabelecimento.

De outra forma, e para desarraigar as alegações de vício à instrução processual e prejuízo ao direito de ampla defesa da Autuada, é de elementar inferência que as imputações fiscais derivam justamente de ação exploratória antecedente.

Portanto, na presente ação fiscal, os “resultados da exploratória” pertinentes ao lançamento estão materializados, fidedignamente, nas imputações fiscais, ou seja, à Fiscalização interessa trazer aos autos todos os elementos que dispõe para justificar o lançamento do tributo.

Por outra ótica, diante de ação fiscal exploratória antecedente ao lançamento, não há como admitir plausibilidade à alegação de que o desconhecimento das conclusões da Fiscalização, que não foram objeto de imputação fiscal e, portanto, não trazidas aos autos, tenha o condão de impedir a Autuada de produzir provas e trazer esclarecimentos em oposição ao lançamento do tributo.

Dessa forma, diante de todo o exposto, fica claro que os “resultados da exploratória fiscal”, ou seja, a parte não apresentada pela Fiscalização no Anexo 2, não impediu ou dificultou a contestação da Autuada, haja vista a clareza das imputações fiscais e seus elementos comprobatórios ou, tão pouco, implicou em qualquer vício na instrução processual.

Nesse sentido, rejeita-se a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, em outubro de 2012, mediante análise do Regime Especial nº 45.000000751-59 (PTA nº 16.000465033-11), arquivos eletrônicos (EFD), documentos fiscais, esclarecimentos prestados pelo Contribuinte e visita técnica realizada no estabelecimento, de que a Autuada deixou de recolher o ICMS, decorrente da transferência de crédito acumulado de ICMS, utilizado para a compra de bens (caminhões) junto à Mercedes-Benz do Brasil, estabelecida em Juiz de Fora, Minas Gerais, por ter promovido a saída dos bens, em locação, antes de transcorrido o prazo de 1 (um) ano contado da data da aquisição, além da sua utilização (dos bens) em atividades alheias à atividade do estabelecimento, conforme previsto no art. 27 do Anexo VIII do RICMS e art. 7º do citado regime especial.

Os caminhões foram destinados, imediatamente, após a aquisição, ao contribuinte Companhia Mineradora de Pirocloro de Araxá – COMIPA, responsável pela lavra/extração do minério de pirocloro em minas arrendadas junto ao próprio Sujeito Passivo e à CODEMIG, em desacordo com os incisos I e II do art. 7º do citado regime especial.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização apresenta relatório fiscal analítico às fls. 08/11 dos autos.

No Anexo 1, à fl. 13, apresenta o demonstrativo do crédito tributário.

Junta, às fls. 14/21, no Anexo 2, parte do relatório decorrente de atividade exploratória realizada junto ao estabelecimento da Autuada e ao estabelecimento da empresa Companhia Mineradora de Pirocloro de Araxá (COMIPA).

No Anexo 3, às fls. 22/24, junta cópias de *e-mails* sobre esclarecimentos quanto à utilização dos caminhões no transporte de minério de pirocloro e estéreo proveniente do decapeamento da mina, quando da instrução do pedido de regime especial análogo ao regime especial objeto do lançamento ora em discussão.

Apresenta, ainda, a Fiscalização, no Anexo 4, às fls. 25/38, esclarecimentos da Autuada sobre a locação dos veículos junto à COMIPA.

O Anexo 5 traz cópia do Regime Especial nº 45.000000751-59 (PTA nº 16.000465033-11), às fls. 39/44, e o termo de adesão da Mercedes-Benz às fls. 45/46.

No Anexo 6, às fls. 47/68, são apresentadas as notas fiscais de transferência de crédito e as notas fiscais de venda dos caminhões pela Mercedes-Benz para a Autuada.

Em sede de Impugnação, a Autuada busca descaracterizar o lançamento, apresentando os argumentos alhures destacados e diversos documentos.

Cumprе destacar, dentre os documentos juntados pela Autuada, a escritura pública de constituição da COMIPA, às fls. 210/268, a descrição do processo produtivo da Autuada (fls. 270/277), o contrato de locação, e aditivos, dos caminhões, às fls.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

279/298, os registros contábeis da Autuada (ativo), às fls. 299/306, e os licenciamentos dos caminhões no DETRAN, às fls. 308/316.

Por fim, a Impugnante junta, à fl. 317, CD-R contendo, digitalizados, todos os documentos juntados aos autos.

Passa-se, pois, à análise do lançamento.

Reiterando, o lançamento foi motivado pela ocorrência das hipóteses previstas tanto nos incisos I e II, art. 7º do Regime Especial nº 45.000000751-59 (PTA nº 16.000465033-11), concedido à Autuada pela SEF/MG, como nos incisos I e II, § 4º, art. 27, Anexo VIII do RICMS/02, conforme se segue:

### RICMS/02 - Anexo VIII

*Efeitos de 21/08/2012 a 31/12/2012 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.031, de 20/08/2012:*

*"Art. 27. Até 31 de dezembro de 2012, créditos acumulados do ICMS poderão ser transferidos para estabelecimento industrial fabricante situado neste Estado, a título de pagamento pela aquisição de bens novos, destinados a integrar o ativo imobilizado do adquirente, observado o seguinte:"*

*(...)*

*§ 4º O adquirente dos bens relacionados no regime especial ficará sujeito ao pagamento do valor do imposto transferido ou utilizado, com os acréscimos legais, a contar da data da aquisição, na hipótese de:*

*I - transmissão, a qualquer título, dentro do prazo de 1 (um) ano, contado da data da aquisição.*

*Efeitos de 1º/05/2004 a 03/06/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 43.769, de 23/03/2004:*

*"II - emprego em finalidade alheia à atividade do estabelecimento."*

### Regime Especial

*Art. 7º O Contribuinte ficará sujeito ao pagamento do valor do imposto transferido, com os acréscimos legais, a contar da data da aquisição dos bens, na hipótese de:*

*I - transmissão, a qualquer título, dentro do prazo de 1 (um) ano, contado da data de aquisição;*

*II - emprego em finalidade alheia à atividade do estabelecimento;*

Considerando que o lançamento é relativo a matéria pertinente a regime especial, deve ser asseverado que o signatário do regime, no presente caso a Autuada, fica obrigado a cumprir as obrigações nele previstas e as demais obrigações previstas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na legislação tributária, não expressamente excepcionadas, conforme os arts. 57 e 58 do RPTA (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos) estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 57. O regime especial concedido:

I - não desobriga o beneficiário do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação tributária e não expressamente excepcionadas;

II - não dispensa o sujeito passivo da observância da legislação relativa a tributos federais ou municipais;

III - poderá ter sua aplicação condicionada a pedido de adesão de contribuinte envolvido na operação.

Parágrafo único. O Regime Especial estabelecerá os requisitos e as formalidades para o pedido de adesão.

Art. 58. O beneficiário do regime especial fica obrigado ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar mediante prévia comunicação à autoridade fiscal concedente.

Diante dos dispositivos, fica claro que o lançamento não deriva de qualquer operação relativa à circulação de mercadorias e, portanto, não está vinculado à existência de qualquer fato gerador ou, ainda, tão pouco se refere a créditos de ICMS vinculados às aquisições de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado da Autuada.

Da simples leitura dos dispositivos que levaram às imputações fiscais conclui-se, de forma elementar, que tanto o RICMS/02 como o regime especial não vedam à Autuada a possibilidade de:

- transmissão dos caminhões, a qualquer título, dentro do prazo de 1 (um) ano, contado da data de aquisição;
- emprego dos caminhões em finalidade alheia à atividade do estabelecimento.

Portanto, o que não é vedado pode ser praticado e, por óbvio, não há que falar em descumprimento de obrigação acessória, por fazer, ou seja, praticar as hipóteses previstas tanto no RICMS/02 como no regime especial concedido à Autuada.

Tanto o RICMS/02 como o Regime Especial nº 45.000000751-59, este último às fls. 41/46 dos autos, estabelecem que, em caso de ocorrência de qualquer das hipóteses discutidas, ficaria o signatário do regime, no presente caso a Autuada, “...*sujeito ao pagamento do valor do imposto transferido ou utilizado, com os acréscimos legais...*”.

A previsão para a celebração do Regime Especial nº 45.000000751-59, objeto da presente ação, está contida no art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02, anexo esse que contém várias hipóteses para utilização de saldos credores acumulados de ICMS, havendo hipóteses específicas para utilização do crédito acumulado não só em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

razão de exportações (arts. 1º a 3º) como, também, acumulados em razão de outras hipóteses, tais como diferimento e redução de base de cálculo (arts. 4º a 6º), substituição tributária (arts. 27-A e 27-B), isenção (art. 27-C), entradas específicas (art. 27), além de outras hipóteses especiais.

Ressalte-se que apenas a utilização dos créditos acumulados em razão de exportações está definida na LC nº 87/96 (incisos I e II, § 1º do art. 25), inclusive com exigência de documento que reconheça o saldo credor.

Portanto, as demais hipóteses de utilização de saldo credor de ICMS, como a prevista no art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02, são de iniciativa originária da legislação estadual e, como tal, sujeitas aos seus estritos condicionantes.

A seção IX do Anexo VIII do RICMS/02 é composta apenas pelo art. 27 e representa um incentivo promovido pelo estado de Minas Gerais às operações relativas à circulação de mercadorias de determinados contribuintes (produtor rural, extrator mineral, industrial, atacadista, industrial fabricante e armazém geral), através da utilização de saldo credor de ICMS acumulado em razão específica (independente da tributação nas saídas, mas decorrente de entradas de produtores rurais, fabricantes das mercadorias, centros de distribuição, energia elétrica e crédito presumido) para aquisição de caminhões, tratores, máquinas e equipamentos.

Posto isso, fica evidente que o objetivo dos dispositivos em discussão (I e II, § 4º, art. 27, Anexo VIII do RICMS/02 e I e II, art. 7º do Regime Especial nº 45.000000751-59) é a desestimulação, mas não a vedação, da utilização dos bens (caminhões) em desacordo com a pretensão da política tributária de incentivar a atividade industrial da Autuada, sob determinadas condições.

Dessa forma, caso os bens (caminhões) sejam transmitidos, a qualquer título, antes de 1 (ano) da aquisição, ou empregados em finalidade alheia à atividade do estabelecimento, deverá a Autuada recolher o ICMS acumulado utilizado na aquisição dos bens.

Nessas hipóteses, que representam as imputações fiscais, e diante da clareza dos dispositivos legais, não resta dúvida que a Autuada exerceu seu direito de liberalidade quanto à utilização e disposição dos bens adquiridos com o incentivo estatal e, como consequência, assumiu o encargo de recolher o imposto utilizado na aquisição dos caminhões.

Por fim, tanto nos termos do RICMS/02 como do Regime Especial pode ser inferido que se objetivou que o contribuinte beneficiário utilizasse os bens adquiridos em atividades previstas pela SEF/MG, sendo que, em caso contrário, deveria recolher o total do saldo credor do imposto utilizado para a aquisição dos bens ou, ainda, por outra ótica, que ressarcisse ao erário o imposto reduzido na arrecadação estadual pela transferência do saldo credor para a aquisição dos bens.

Assim, a natureza do lançamento não é outra senão a exigência do tributo (ICMS) não recolhido, com os acréscimos legais previstos, ou seja, multa de mora e juros, considerando que a Autuada deixou de recolher o imposto transferido em contrapartida à aquisição dos caminhões, quando exerceu, por liberalidade, ato previsto e não vedado pela legislação que se encontrava submetido, conforme estabelecem os

incisos I e II, § 4º, art. 27, Anexo VIII do RICMS/02 e os incisos I e II, art. 7º do Regime Especial nº 45.000000751-59.

Evidente, portanto, que o presente lançamento não foi motivado por descumprimento de qualquer obrigação acessória que levasse à imposição de penalidade isolada.

Posto isso, o que se discute na presente demanda é, exatamente, a ocorrência das hipóteses previstas tanto no Anexo VIII do RICMS/02 (I e II, § 4º do art. 27), como no Regime Especial (I e II do art. 7º) concedido à Autuada e, em consequência, os efeitos produzidos.

Sustenta a Autuada que os caminhões adquiridos com o saldo credor de ICMS foram locados à empresa COMIPA (*vide* fls. 27/29, 31/38, 86/95 e 279/298) em decorrência de obrigação constante dos atos constitutivos dessa última (*vide* fls. 221, 247 e 248).

No entendimento da Autuada, a expressão “*transmissão a qualquer título*” deve ser entendida como “*transmissão de propriedade*”, que não ocorre na locação.

De acordo com os documentos presentes nos autos, a COMIPA é uma empresa de direito privado constituída pela Autuada e a CODEMIG, tendo representação compartilhada entre essas últimas.

Por intermédio de uma sociedade em conta de participação (SCP) os lucros líquidos apurados com as operações da CBMM são distribuídos à razão de ¼ (um quarto) à CODEMIG, sendo essa a sócia participante (oculta) e aquela a sócia ostensiva (realiza as operações comerciais), conforme disposto às fls. 16/18, 31/38, 82/85 e 233/266.

Posto isso, a questão a ser esclarecida é se a figura da locação dos caminhões se enquadra em uma “*transmissão a qualquer título*” antes de decorrido 1 (um) ano da aquisição dos veículos.

Observa-se que seja sob a ótica gramatical, seja sob a ótica da intenção do legislador ou seja sob a ótica do conjunto dos dispositivos legais, a locação se amolda a uma “*transmissão a qualquer título*”.

Segundo o art. 565 do Código Civil - CC a locação tem as seguintes características:

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa fungível, mediante certa retribuição.

Então, a locação de um bem ocorre com a tradição (do latim *traditio*, *tradere* = entregar, passar adiante).

De acordo com dicionários da língua portuguesa, são sinônimos de “*transmissão*”: fazer chegar a, ceder, fazer passar de um lugar a outro, fazer passar de um remetente a um destinatário.

Dessa forma, como a locação de um bem ocorre com a sua entrega pelo locador (remetente) ao locatário (destinatário), não resta dúvida que na locação ocorre uma “transmissão”, ou seja, “fazer passar de um remetente a um destinatário”.

O vocábulo “título”, segundo os dicionários, é sinónimo de inscrição posta na primeira página de um livro, rótulo ou letreiro, denominação honorífica, **razão, motivo, fundamento**, documento que dá autenticidade a um direito ou, **a título de, com o pretexto de**, sob a cor de, na qualidade de, sendo importante esclarecer que, considerando relações jurídicas, o documento que estabelece direitos e deveres é um “título jurídico”.

A expressão “título jurídico” foi utilizada pelo legislador estadual no inciso II do art. 4º do RICMS/02, ao tratar de fato gerador do ICMS, para se referir a documento que estabeleça relação jurídica em uma “saída” de mercadoria:

Art. 4º São irrelevantes para a caracterização do fato gerador do imposto:

(...)

II - o título jurídico pelo qual a mercadoria efetivamente saída do estabelecimento encontrava-se na posse do respectivo titular;

Sendo assim, diante das considerações anteriores, quando o legislador utilizou a expressão “a qualquer título” ao invés de “a qualquer título jurídico” verifica-se que o sinónimo adequado para “título” na expressão “transmissão a qualquer título” é “razão”, “motivo”, “fundamento” ou “com pretexto de”, pois não há sentido em considerar a expressão “qualquer título” como sendo equivalente a “qualquer documento”, documento este podendo ser não jurídico.

Nesse sentido, a qualificadora da “transmissão” sendo igual a “qualquer título” significa que o “fazer passar de um remetente a um destinatário” poderá ser sob qualquer *razão, motivo* ou *fundamento*, ou seja, em decorrência de venda, locação, comodato, empréstimo etc.

Portanto, conclui-se que a locação dos caminhões realizada pela Autuada equivale a uma “transmissão a qualquer título” prevista na norma trazida como imputação fiscal.

Embora a interpretação gramatical, conforme tratada acima, seja suficiente para justificar a imputação fiscal no presente lançamento, deverá ser conjugada com uma interpretação lógica para modular o real alcance da norma discutida, ou seja, justificar, p. ex., que na hipótese de uma eventual saída para conserto ou manutenção do bem (caminhão), sendo igualmente uma “transmissão a qualquer título”, não haveria imputação fiscal à Autuada.

A hipótese de transferência e utilização especial de saldo credor acumulado de ICMS para a aquisição de caminhões, conforme se beneficiou a Autuada nos termos do art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02, é um incentivo do estado de Minas Gerais ao incremento da capacidade produtiva na atividade industrial da CBMM, vinculada à circulação de mercadorias e ao ICMS, pois se tratam de bens destinados a integrar o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ativo imobilizado da empresa, encontrando-se o incentivo vinculado a certas condições, inclusive concedido através de regime especial:

### RICMS/02 - Anexo VIII

*Efeitos de 21/08/2012 a 31/12/2012 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.031, de 20/08/2012:*

“Art. 27. Até 31 de dezembro de 2012, créditos acumulados do ICMS poderão ser transferidos para estabelecimento industrial fabricante situado neste Estado, a título de pagamento pela aquisição de bens novos, destinados a integrar o ativo imobilizado do adquirente, observado o seguinte:”

*Efeitos de 1º/01/2010 a 16/05/2016 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 45.273, de 29/12/2009:*

“§ 2º A transferência de crédito de que trata o caput será autorizada mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, que definirá as condições, os limites, as parcelas e os seus respectivos valores.”

Esclareça-se que a condição de hipótese especial para utilização do saldo credor, prevista no art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02, decorre do fato do § 2º do art. 25 da LC nº 87/96 facultar à lei estadual autorizar a utilização do saldo credor além da hipótese imperativa prevista no § 1º, essa última relativa aos créditos acumulados em razão de exportações:

### Lei Complementar nº 87/96

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

A Lei nº 6.404/76 que dispõe sobre as sociedades por ações assim estabelece sobre os bens do ativo imobilizado:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

(...)

Com o objetivo de estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, o Pronunciamento Técnico CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis assim se manifesta:

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Diante da finalidade dos bens do ativo imobilizado e da competência tributária do estado de Minas Gerais relativa às operações inerentes à circulação de mercadorias e serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicação, fica claro que a legislação estadual que concede utilização especial de saldo credor acumulado de ICMS objetiva estimular as atividades produtivas, relativas à circulação de mercadorias, e não outras de competência dos demais entes tributantes como o serviço de locação de alçada municipal, considerando que este serviço se encontra previsto em anexo à LC nº 116/03 que trata do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Para alcançar os objetivos da norma especial é necessário o estabelecimento de limites e condições que, em relação ao presente lançamento, coube ao art. 7º do Regime Especial nº 45.000000751-59, sendo consideradas como imputações fiscais os incisos I e II:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regime Especial nº 45.000000751-59

Art. 7º O Contribuinte ficará sujeito ao pagamento do valor do imposto transferido, com os acréscimos legais, a contar da data da aquisição dos bens, na hipótese de:

I- transmissão, a qualquer título, dentro do prazo de 1 (um) ano, contado da tara da aquisição;

II- emprego em finalidade alheia à atividade do estabelecimento;

III- Aquisição de bem que não tenha sido produzido neste Estado;

IV- Tratando-se de veículo automotor, seu registro e licenciamento ocorrer em município diverso daquele de localização do estabelecimento requerente,

V- O emplacamento e licenciamento não ocorrer no prazo previsto pelo DETRAN/MG, a contar da data de recebimento do bem.

Considerando que o Regime Especial foi concedido à Autuada objetivando incentivar suas atividades produtivas (*vide* IV, art. 179 da Lei nº 6.404/76 e CPC 27), obviamente, a utilização dos bens em atividade produtiva de outro contribuinte significaria que o incentivo estaria se dando em atividade diversa daquela pretendida pelo estado de Minas Gerais.

Por outro lado, não se pode perder de vista que os bens do ativo imobilizado podem ser utilizados em atividades não sujeitas ao ICMS, como as prestações de serviços previstas na LC nº 116/03:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003

(...)

3.04 - Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

Obviamente, considerando que a Autuada locou os bens destinados ao seu ativo imobilizado e estando a atividade de locação sujeita ao ISSQN, de competência municipal, não houve incremento na atividade industrial da CBMM com a utilização dos caminhões em seu processo produtivo.

Assim, das considerações anteriores, as condições e limites previstos nos incisos I e II do art. 7º do Regime Especial devem ser entendidos como tendo o objetivo de estimular a utilização, o uso ou a serventia dos bens destinados ao ativo

imobilizado (caminhões) nas atividades da CBMM, ou seja, do titular do Regime Especial, e não de terceiros, no presente caso a COMIPA, que não tem figura no Regime Especial nº 45.000000751-59.

Dessa forma, a interpretação gramatical da expressão legal “*transmissão a qualquer título*”, conforme já externada, ou seja, o “*fazer passar de um remetente a um destinatário*” por “*qualquer razão*”, está limitada pela interpretação lógica que condiciona a “*transmissão a qualquer título*” ao uso, utilização ou serventia ao destinatário da “*transmissão*”.

Portanto, embora uma remessa para conserto ou manutenção, p. ex., seja igualmente uma “*transmissão a qualquer título*”, por outro lado, não se destina ao uso, utilização ou serventia ao destinatário.

Ainda, em breve análise, para esclarecer, pode-se verificar como o legislador estadual trata as saídas relativas à circulação de mercadorias para, então, confrontar com a expressão “*transmissão a qualquer título*”, conforme as considerações seguintes.

Acertadamente, no inciso VI, art. 2º, do RICMS/02 o legislador utilizou a expressão “*saída de mercadoria a qualquer título*”, ou seja, ocorre o fato gerador na “*saída*” da mercadoria de estabelecimento de contribuinte e não simplesmente na “*transmissão*” da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, pois, como se sabe, não há saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, para fins de exigência do ICMS, em locação ou comodato. Já quanto à expressão “*qualquer título*”, são válidas as mesmas considerações já externadas anteriormente, ou seja, a qualquer razão ou motivação:

RICMS/02

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Já o art. 3º, do RICMS/02, cuida de orientações e considerações em relação às saídas de mercadorias para aplicação a todo o RICMS/02, merecendo destaque o estabelecido em seu inciso VII em que é “*...equiparada à saída a transmissão da propriedade de mercadoria ou bem, ou de título que os represente, inclusive quando estes não transitarem pelo estabelecimento...*”, significando dizer que há considerável cuidado do legislador em bem definir as saídas de mercadorias de estabelecimento de contribuinte para fins de incidência do ICMS, ou seja, estabeleceu o legislador que a “*transmissão da propriedade*” equivale a uma “*saída*” e não uma “*transmissão a qualquer título*” equivale a uma “*saída*”.

No art. 4º, do RICMS/02, o legislador cuida de questões irrelevantes para a caracterização do fato gerador, sendo que no inciso II esclarece que é irrelevante “*...o título jurídico pelo qual a mercadoria efetivamente saída do estabelecimento*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*encontrava-se na posse do respectivo titular...*”, destacando-se que ao invés de “título” (razão) foi utilizada a expressão “título jurídico” (documento com repercussões jurídicas) no dispositivo legal.

Art. 4º São irrelevantes para a caracterização do fato gerador do imposto:

I - a natureza jurídica da:

- a) operação de que resulte a saída da mercadoria;
- b) transmissão de propriedade da mercadoria;
- c) entrada de mercadoria ou bem importados do exterior;
- d) prestação de serviço, ainda que iniciada no exterior;

II - o título jurídico pelo qual a mercadoria efetivamente saía do estabelecimento encontrava-se na posse do respectivo titular;

III - a validade jurídica da propriedade ou da posse do instrumento utilizado na prestação do serviço;

IV - o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas, referentes às operações ou prestações;

V - o resultado financeiro obtido com a prestação ou a execução de serviço.

Parágrafo único. A autoridade fiscal poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, assegurado o direito de defesa do sujeito passivo, nos termos da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa.

Dessa forma, diante da breve avaliação do inciso I, art. 7º do RE nº 45.000000751-59 c/c o inciso I, § 4º art. 27 do Anexo VIII e c/c os arts. 2º a 4º do RICMS/02, observa-se que o legislador cuidou de diferenciar as expressões “*saída de mercadoria a qualquer título*” e “*transmissão a qualquer título*”, não havendo qualquer sustentação em admitir o argumento da Autuada em que a expressão “*transmissão a qualquer título*” seja equivalente a “*transmissão de propriedade*”.

Uma vez superado o fato da locação dos caminhões, conforme operou a Autuada, ser considerada como hipótese de “*transmissão a qualquer título*” de acordo com condição prevista no Regime Especial, resta ainda indicar a data da transmissão antes de 1 (um) ano da aquisição.

A data de aquisição ocorreu em 18/10/12, conforme a NF-e nº 000.080.405, a título de simples faturamento, no valor de R\$ 4.836.444,00 (quatro milhões, oitocentos e trinta e seis mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais), acostada à fl. 49.

Em resposta ao AIAF nº 10.000024228.72, após a lavratura do Auto de Infração, a Autuada informa, às fls. 322/323, que os caminhões foram locados em abril 23.031/18/3ª

de 2013, portanto, antes de completar 1 (um) ano da aquisição, sendo o contrato de locação formalizado em 06/06/13, conforme documentos apresentados às fls. 327/338 dos autos.

A informação foi prestada pela CBMM, indicando o nº do chassis e a placa, grafando o vocábulo “sim” nos meses em que houve a locação.

A COMIPA, intimada à fl. 339, apresenta às fls. 343/345 a mesma informação prestada pela Autuada quanto à locação dos caminhões, ou seja, que o início da locação ocorreu em abril de 2013, sendo apresentados às fls. 352/360 os mesmos contratos de locação.

A informação foi prestada pela COMIPA indicando o nº do chassis e a placa e grafando a letra “x” nos meses em que houve a locação.

Importante esclarecer que intimada, às fls. 390/391, a CBMM esclareceu, às fls. 394/396, que entre a data de aquisição e a data de locação os caminhões permaneceram inoperantes no estabelecimento da empresa, aguardando a instalação de caçambas e carrocerias nos veículos, apresentando as NF-e das caçambas e carrocerias às fls. 400, 404, 405 e 411/423, *in verbis* (fl. 395):

“Durante o período em que se aguardava as caçambas e carrocerias, até sua destinação à COMIPA, os caminhões permaneceram ociosos, sem atividade, no estabelecimento da CBMM. Após o recebimento das caçambas e carrocerias, os caminhões foram destinados à COMIPA...”

À fl. 424, ainda em atendimento à intimação de fls. 390/391, a CBMM ratifica, em planilha, que a locação dos caminhões ocorreu em abril de 2013.

Portanto, diante dos elementos constantes dos autos, não há dúvida que a locação, ou seja, a “*transmissão a qualquer título*” dos caminhões adquiridos através do Regime Especial nº 45.000000751-59 ocorreu em abril de 2013, portanto, antes de 1 (um) ano da aquisição efetuada em outubro de 2012.

Embora a imputação relativa à “*transmissão, a qualquer título*” dos caminhões seja suficiente para sustentar o lançamento, a Autuada também utilizou aqueles veículos em “*finalidade alheia à atividade do estabelecimento*”, que também imputa ao Sujeito Passivo o recolhimento do imposto utilizado na aquisição dos bens destinados ao ativo imobilizado, conforme II, art. 7º do Regime Especial c/c II, § 4º, art. 27, Anexo VIII do RICMS/02.

O emprego dos caminhões em finalidade alheia à atividade do estabelecimento da CBMM ocorreu sob duas premissas:

- emprego dos caminhões em estabelecimento de terceiros, ou seja, na atividade de mineração exercida pela COMIPA;
- emprego dos caminhões em atividade não sujeita à incidência do ICMS, ou seja, na atividade de locação.

Conforme os documentos acostados aos autos, ficou entendido que, após a aquisição dos caminhões, a Autuada os manteve inoperantes em seu estabelecimento,

aguardando a instalação de carroceria e caçamba, sendo que, após a conclusão das instalações, destinou os veículos ao estabelecimento da COMIPA, a título de locação.

Diante da obviedade da questão, não há muito o que falar para entender que a utilização dos caminhões em estabelecimento de terceiros, no caso a COMIPA, caracteriza a expressão legal “*finalidade alheia à atividade do estabelecimento*” da CBMM, pois a utilização dos veículos no estabelecimento da COMIPA tem finalidade voltada à atividade da própria COMIPA e não à atividade da CBMM, titular do Regime Especial para a aquisição dos caminhões por intermédio de transferência de crédito do imposto.

Entretanto, o alcance da expressão “*finalidade alheia à atividade do estabelecimento*” pode ser bem entendido quando se observa a modificação, ainda vigente, promovida pelo legislador estadual no inciso II, § 4º, art. 27, Anexo VIII do RICMS/02, a partir de 23/03/14, ou seja, após a concessão do Regime Especial à Autuada em 15/10/12, nos seguintes termos:

*Efeitos a partir de 23/10/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.630, de 22/10/2014.*

“II - não utilização do bem nas atividades operacionais do contribuinte em seus estabelecimentos no Estado ou, em se tratando de cooperativa de produtores rurais, nas atividades operacionais dos estabelecimentos dos cooperados no Estado.”

Como se observa da alteração, o legislador trouxe as expressões “*atividades operacionais*”, “*seus estabelecimentos no Estado*” e “*estabelecimentos dos cooperados no Estado*”. Então, pode-se inferir que o legislador elucidou que “*finalidade alheia à atividade do estabelecimento*” seria a utilização dos caminhões em atividades não operacionais ou atividades em estabelecimento de terceiros.

Dessa forma, a expressão “*finalidade alheia à atividade do estabelecimento*”, a que está submetida a Autuada, ainda que não mencione que seriam “*atividades não operacionais*”, como na legislação vigente, resta inquestionável que em qualquer hipótese as atividades devem ser exercidas sempre no estabelecimento do titular do regime especial.

Portanto, independentemente de qualquer razão que justifique a transmissão dos caminhões à COMIPA, a questão principal a ser considerada na legislação pertinente (inciso II, art. 7º do RE c/c inciso II, § 4º, art. 27, Anexo VIII do RICMS/02) é o fato da utilização dos veículos em estabelecimento de terceiros implicar em emprego dos caminhões em “*finalidade alheia à atividade do estabelecimento*”.

Assim, fica claro que, em oposição à sustentação da Autuada, a cláusula 13ª da escritura pública de constituição da COMIPA, às fls. 247/248, que estipula a locação de equipamentos de mineração pela CBMM à COMIPA, em absolutamente nada interfere no entendimento e aplicação do inciso II, art. 7º do RE c/c o inciso II, § 4º, art. 27, Anexo VIII do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As atividades desempenhadas pela Autuada são as seguintes, conforme informadas pela CBMM nos cadastros da SEF/MG e Receita Federal do Brasil (RFB) e, portanto, consideradas no momento da concessão do Regime Especial nº 45.000000751-59:

- Principal: produção de ferroligas (24.12.1-00);
- Secundária: criação de bovinos para corte (01.51.2-01);
- Secundária: extração de madeiras em florestas plantadas (02.10.1-07).

As atividades da COMIPA, conforme os cadastros da SEFAZ/MG, são:

- Principal: extração de minérios de nióbio e titânio (0729-4/01);
- Secundária: atividades de apoio à extração de minerais metálicos não-ferrosos (0990-4/02).

Conforme já abordado, o art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02 regula um estímulo às atividades do titular do regime através da utilização especial de saldo credor acumulado de ICMS, sendo que, obviamente, as atividades fomentadas só podem ser aquelas inerentes à circulação de mercadorias vinculadas ao ICMS, pois não se pode esperar que o estado de Minas Gerais pretenda abrir mão de receita de ICMS, através da concessão de transferência de saldo credor acumulado, para fomentar atividade fora do campo de incidência do imposto, como a atividade de locação.

Embora o presente lançamento nada tenha a ver com a apropriação de créditos na aquisição de mercadorias, as legislações tributárias federal e estadual trataram de conceituar, para fins de creditamento do imposto, bens alheios à atividade do estabelecimento.

Nesse sentido, considerando a premissa verdadeira que um bem sempre será considerado originariamente alheio caso seja empregado em atividade alheia à do estabelecimento, basta verificar os conceitos das legislações para extrair o significado da expressão “*finalidade alheia à atividade do estabelecimento*” utilizada no inciso II, art. 7º do RE e inciso II, § 4º, art. 27, Anexo VIII do RICMS/02.

O *caput* do art. 20 c/c o seu § 1º da LC nº 87/96 admitiu a apropriação do imposto, a título de crédito, na aquisição de mercadorias e bens, desde que não “...se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento...”, entretanto, sem conceituar ou definir quais seriam os bens alheios:

### LC nº 87/96

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

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a

entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou 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.

Como a regulamentação do ICMS é de competência dos estados, a Lei nº 6.763/75 trouxe ao ordenamento jurídico estadual os dispositivos da LC nº 87/96, tratando o inciso III do art. 31 dos bens alheios à atividade do estabelecimento, e da mesma forma que a LC nº 87/96:

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

Coube, então, ao RICMS/02, estando vigente e aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, regulamentar a Lei nº 6.763/75, conceituando bens alheios em seu § 3º do art. 70 da Parte Geral como sendo “...aqueles não utilizados, direta ou indiretamente, nas atividades de comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação”.

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º 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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.

Interessa observar que através da conceituação de bem alheio o legislador estadual, de forma acertada, indicou que os bens seriam considerados alheios em caso de não utilização em operações relativas à circulação de mercadorias ou serviços sujeitos ao ICMS.

Portanto, com certa obviedade, fica esclarecido que não se pode creditar do imposto em aquisições destinadas a atividades não sujeitas ao ICMS ou, por outra ótica, atividades fora do campo de incidência do imposto como, p. ex., a atividade de locação sujeita ao ISSQN de competência municipal.

Para corroborar a argumentação anterior, o § 5º do art. 70 do RICMS/02 não deixa qualquer dúvida:

§ 5º Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.

Restou à Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 trazer outros esclarecimentos em relação aos bens alheios que, de forma sistemática à legislação, estabeleceu que seriam aqueles “*utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto*”.

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

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

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

(...)

considerando, ainda, que o inciso XIII do § 3º do artigo 70 do RICMS define como alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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

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

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

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

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

Dessa forma, dos dispositivos legais em análise, pode-se concluir que bens alheios, para fins de creditamento do imposto, são aqueles:

- utilizados em atividade fora do campo de incidência do ICMS;
- utilizados em atividade diversa das operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte, interestadual e intermunicipal, ou de comunicação;
- não utilizados, diretamente ou indiretamente, nas atividades de comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

Por outro lado, partindo da premissa que um bem utilizado em atividade alheia àquela do estabelecimento é, inevitavelmente, considerado bem alheio, por inferência lógica, pode-se afirmar que um bem, originariamente alheio, sempre estará sendo empregado em uma atividade alheia à atividade do estabelecimento.

Portanto, é correto afirmar que atividades alheias seriam aquelas exercidas fora do campo de incidência do ICMS e fora das operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte, interestadual e intermunicipal, ou de comunicação.

Considerando, então, que o Sujeito Passivo não utilizou os caminhões em suas atividades, locando-os à COMIPA, e o fato da atividade de locação estar fora do campo de incidência do ICMS, conforme o item 3.04 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03, portanto, alheia à atividade do estabelecimento, não resta dúvida que a Autuada está sujeita ao pagamento do imposto utilizado na aquisição dos caminhões conforme o inciso II, art. 7º do Regime Especial nº 45.000000751-59:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lista de Serviços anexa à LC nº 116/03

3.04 - Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

A Autuada esclarece às fls. 32/33, em resumo, que:

- “a COMIPA é uma sociedade anônima de direito privado, com gestão compartilhada, na qual a CBMM detém 48,995% das ações representativas do capital social e a CODEMIG 50,995%”;

- “a COMIPA, neste contexto, lavra o minério de pirocloro em partes iguais de cada uma das jazidas e o vende exclusivamente à CBMM, que é responsável por beneficiar o minério, industrializar e comercializar os produtos finais de nióbio”;

- “...o resultado auferido pelas operações realizadas pela CBMM de beneficiamento, industrialização e comercialização dos produtos finais de nióbio é aportado em uma Sociedade em Conta de Participação (“SCP”), também constituída pela Escritura Pública, que tem como sócia ostensiva a CBMM e sócia participante a CODEMIG. Cabe à CODEMIG o percentual de 25% do lucro líquido da SCP, calculado conforme os critérios e as regras de apuração e partilha estabelecidos entre as partes”.

Portanto, diante das considerações da CBMM, igualmente apuradas pela Fiscalização e bem representadas no diagrama à fl. 33, a COMIPA é uma empresa autônoma em relação à CBMM, constituída sob a forma de sociedade anônima de capital fechado (51% CODEMIG e 49% CBMM) e submetida ao direito privado, que se presta a alcançar os resultados da sociedade em conta de participação (SCP), desprovida de personalidade jurídica, formada entre a CBMM e a CODEMIG, sendo a CBMM a sócia ostensiva (realiza as operações comerciais e se compromete perante terceiros e a sócia CODEMIG) e a CODEMIG a sócia participante (oculta, comprometendo-se somente perante a sócia CBMM).

As SCP estão definidas nos arts. 991/996 do Código Civil e conceituadas pela Comissão Nacional de Classificação (IBGE/CONCLA) conforme segue:

“as entidades naturalmente desprovidas de personalidade jurídica, constituídas pela associação de duas ou mais pessoas para um empreendimento comum, ficando um ou mais sócios em posição ostensiva, que respondem ilimitadamente pelas obrigações que, em nome próprio, assumirem perante terceiros, e outro ou outros em posição oculta, chamados de sócios participantes, os quais não respondem senão perante os ostensivos e nos termos do contrato social. Por ser despersonalizada não assume em seu nome nenhuma obrigação, como também não adotará nenhum nome empresarial. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais. A

especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios. A sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.”

Portanto, considerando a natureza autônoma e privada da COMIPA e que a SCP, desprovida de personalidade jurídica, é composta por CBMM e CODEMIG, a convenção constante da cláusula 13ª da escritura pública de constituição da COMIPA (vide fls. 221, 247 e 248) estabelecendo a locação, pela CBMM à COMIPA, de equipamentos destinados à mineração, em nada altera o entendimento que a atividade de locação é exercida pela Autuada fora do campo de incidência do ICMS e, portanto, considerada com “*finalidade alheia à atividade do estabelecimento*” da CBMM e, em consequência, implicando no acionamento do inciso II, art. 7º do Regime Especial c/c o inciso II, § 4º, art. 27, Anexo VIII do RICMS/02.

Aliás, nos termos do art. 123 do CTN, a cláusula 13ª da escritura pública de constituição da COMIPA, estabelecendo a locação de equipamentos de mineração, pela CBMM à COMIPA, não pode afastar a Autuada do polo passivo, em relação ao ISSQN, sob o argumento que a locação estaria estabelecida como obrigação da CBMM e, portanto, seria relativa à atividade de circulação de mercadorias:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Finalmente, para sedimentar todo o exposto, a resposta da Superintendência de Tributação (SUTRI/SEF-MG), em 30/09/13, à Consulta de Contribuinte nº 207/2013, vem dirimir qualquer dúvida.

Deve-se deixar claro que a legislação vigente e constante do regime especial tratado na resposta, em 30/09/13, à Consulta nº 207/2013, é a mesma do regime especial concedido à Autuada em outubro de 2012, considerando a longevidade da redação dos incisos I e II, § 4º, art. 27, Anexo VIII do RICMS/02, vigente entre 01/05/04 a 03/06/14:

*Efeitos a partir de 1º/05/2004 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 43.769, de 23/03/2004.*

§ 4º O adquirente dos bens relacionados no regime especial ficará sujeito ao pagamento do valor do imposto transferido ou utilizado, com os acréscimos legais, a contar da data da aquisição, na hipótese de:

I - transmissão, a qualquer título, dentro do prazo de 1 (um) ano, contado da data da aquisição; ou

*Efeitos de 1º/05/2004 a 03/06/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 43.769, de 23/03/2004:*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“II - emprego em finalidade alheia à atividade do estabelecimento.”

Em resumo, a consulta se refere a contribuinte com estabelecimento filial, titular de regime especial para aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado (art. 27, Anexo VIII do RICMS/02) que, encerrando suas atividades, pergunta se estaria sujeito ao recolhimento do ICMS utilizado na aquisição dos bens, caso esses bens fossem transferidos ao estabelecimento matriz, portanto, de mesma titularidade.

Em resposta, a SUTRI entende que:

“A transferência para o estabelecimento matriz de caminhões e furgões adquiridos por intermédio dos regimes especiais concedidos ao estabelecimento filial, que encerrará suas atividades, não sujeita o CONTRIBUINTE adquirente ao pagamento do valor do imposto transferido ou utilizado, conforme previsto nos incisos I e II do § 4º do art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02, desde que não sejam alienados dentro do prazo de 1 (um) ano, contado da data da aquisição, e continuem a ser empregados nas atividades operacionais do estabelecimento matriz vinculadas ao campo de incidência do ICMS.”

Observa-se que a resposta à consulta restringe a “*transmissão de propriedade*” e admite a “*transferência dos bens*”, já que os estabelecimentos matriz e filial são de mesma titularidade. Inclusive, a resposta à consulta limita a alienação antes de 1 (um) ano da aquisição dos bens.

Entretanto, a questão fundamental da resposta à consulta, que vem corroborar o presente lançamento, é o fato dos bens, ainda que transferidos da filial à matriz, permanecerem em uso “*...nas atividades operacionais do estabelecimento matriz vinculadas ao campo de incidência do ICMS...*”.

Portanto, considerando que a Autuada locou os bens adquiridos e, sendo a atividade de locação sujeita ao ISSQN, de competência municipal, fora do campo de incidência do ICMS, não há dúvida quanto à imputação fiscal.

Cabe, ainda, apenas um apontamento, ou seja, embora a SUTRI tenha permitido na resposta à Consulta nº 207/2013, já em 30/09/13, a utilização dos bens nos estabelecimentos (matriz e filiais) do contribuinte titular do regime, somente a partir de 04/06/14, com a edição do Decreto nº 46.521, o inciso II, § 4º, art. 27, Anexo VIII do RICMS foi alterado para alinhar-se ao entendimento da SUTRI.

Entretanto, essa questão nenhuma interferência impõe ao lançamento já que a Autuada não transferiu os bens a filiais mas sim os utilizou em atividade de locação, fora do campo de incidência do ICMS:

*Efeitos de 04/06/2014 a 22/10/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.521, de 03/06/2014:*

“II - não emprego do bem nas atividades operacionais do contribuinte em seus estabelecimentos no Estado.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Efeitos a partir de 23/10/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.630, de 22/10/2014.*

II - não utilização do bem nas atividades operacionais do contribuinte em seus estabelecimentos no Estado ou, em se tratando de cooperativa de produtores rurais, nas atividades operacionais dos estabelecimentos dos cooperados no Estado.

Dessa forma, conclui-se que o procedimento adotado pela Autuada não se apresenta em conformidade com a resposta à Consulta de Contribuintes nº 207/2013, não se configurando a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais constantes do lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e Lilian Cláudia de Souza, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Sílvio José Gazzaneo Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 07 de agosto de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator designado**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.031/18/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000933933-32	
Impugnação:	40.010145278-98	
Impugnante:	Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração	
	IE: 040032207.00-50	
Proc. S. Passivo:	Luís Fernando Amaral Bednarski/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, 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.

Conforme já foi relatado, a autuação versa sobre a constatação, em outubro de 2012, mediante análise do Regime Especial nº 45.000000751-59, arquivos eletrônicos (EFD), documentos fiscais, esclarecimentos prestados pelo Contribuinte e visita técnica realizada no estabelecimento, de que a Autuada deixou de recolher o ICMS, decorrente da transferência de crédito acumulado de ICMS, utilizado para a compra de bens (caminhões), junto à Mercedes-Benz do Brasil, estabelecida em Juiz de Fora – MG, por ter promovido a saída dos bens do ativo, em locação, antes de transcorrido o prazo de um ano, contado da data de aquisição, além da utilização dos bens em finalidade alheia à atividade do estabelecimento, conforme previsto no art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02 e do art. 7º do aludido regime especial.

No mérito, a matéria de fundo diz respeito à incursão da Impugnante ou não nas hipóteses descritas no art. 27, § 4º, incisos I e II, do Anexo VIII, do RICMS/02 e no art. 7º, incisos I e II, do Regime Especial nº 45.000000751-59, que culminaria na obrigação de se recolher o ICMS, atinente à transferência para terceiro do crédito escritural acumulado em sua conta corrente fiscal.

Nos próprios dizeres da Manifestação Fiscal (fl.438/439), *“fica claro que o lançamento não deriva de qualquer operação relativa à circulação de mercadorias e, portanto, não está vinculado à existência de qualquer fato gerador ou, ainda, tão pouco se refere a créditos de ICMS vinculados às aquisições de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado da Autuada”*.

Deveras, o Fisco ainda explana quais seriam os exatos limites da autuação fiscal e a causa para a exigência do recolhimento do ICMS no presente AI, nos seguintes termos:

“(…) A seção IX do Anexo VIII do RICMS/02 é composta apenas pelo art.27 e representa um incentivo promovido pelo Estado de Minas Gerais às operações relativas à circulação de mercadorias de determinados contribuintes (produtor rural, extrator mineral, industrial, atacadista, industrial fabricante e armazém geral), através da utilização de saldo credor

de ICMS acumulado em razão específica (independente da tributação nas saídas, mas decorrente de entradas de produtores rurais, fabricantes das mercadorias, centros de distribuição, energia elétrica e crédito presumido) para aquisição de caminhões, tratores, máquinas e equipamentos.

Posto isto, fica evidente que o objetivo dos dispositivos em discussão (I e II, §4º, art.27, Anexo VIII do RICMS/02 e I e II, art.7º do regime especial nº 45.000000751-59) é a desestimulação, mas não a vedação, da utilização dos bens (caminhões) em desacordo com a pretensão da política tributária de incentivar a atividade industrial da Autuada, sob determinadas condições.

(...) Por fim, tanto nos termos do RICMS/02 como do regime especial, pode ser inferido que se objetivou que **o contribuinte beneficiário utilizasse os bens adquiridos em atividades previstas pela Fazenda Pública Estadual**, sendo que, **em caso contrário, deveria recolher o total do saldo credor do imposto utilizado para a aquisição dos bens** ou, ainda, por outra ótica, que ressarcisse ao erário o imposto reduzido na arrecadação estadual pela transferência do saldo credor para a aquisição dos bens.” (grifo nosso)

Nada obstante, sob a justificativa de pretender se valer de interpretação lógico-sistemática, quanto à verificação do inciso I do art. 7º do Regime Especial da Autuada ou ainda do inciso I do § 4º do art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02, o Fisco faz alusão, contraditoriamente, a vários dispositivos legais que se referem à ocorrência do fato gerador do ICMS, tais como, por exemplo, o art. 2º, inciso VI, do RICMS/02, quando se faz menção à “*saída de mercadoria, a qualquer título*”; o art. 3º, inciso VII, do RICMS/02, quando se refere à operação em que ocorre a saída ficta de mercadoria do estabelecimento do vendedor, como no caso do *showroom* ou da venda promovida por um estabelecimento, em que a mercadoria se encontra no estoque de outro estabelecimento de mesma titularidade; dentre outros.

*Concessa venia*, é imperioso que a interpretação das hipóteses de recolhimento do ICMS, oriundas das condutas desestimuladas de utilização dos bens do ativo fixo se faça, dentro do contexto normativo do art. 27, § 4º, do Anexo VIII do RICMS/02 e do art. 7º do Regime Especial nº 45.000000751-59 da Autuada, até mesmo por uma questão de coerência, sob pena de se amearhar várias interpretações isoladas e impertinentes de dispositivos legais irrelevantes ao deslinde do caso em apreço, sob a pecha de “*interpretação lógico-sistemática*”.

Destarte, calha citar o art. 7º do Regime Especial nº 45.000000751-59 da Autuada, que possui redação similar à do art. 27, § 4º, do Anexo VIII do RICMS/02, como é possível se depreender de seus textos a seguir:

Regime Especial nº 45.000000751-59

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art.7º O Contribuinte ficará sujeito ao pagamento do valor do imposto transferido, com os acréscimos legais, a contar da data da aquisição dos bens, na hipótese de:

I - transmissão, a qualquer título, dentro do prazo de 1 (um) ano, contado da data de aquisição;

II - emprego em finalidade alheia à atividade do estabelecimento;

Anexo VIII do RICMS/02

Art.27 (...)

§ 4º. O adquirente dos bens relacionados no regime especial ficará sujeito ao pagamento do valor do imposto transferido ou utilizado, com os acréscimos legais, a contar da data da aquisição, na hipótese de:

I - transmissão, a qualquer título, dentro do prazo de 1 (um) ano, contado da data de aquisição;

"(efeitos de 1º/05/2004 a 03/06/2014).

II - emprego em finalidade alheia à atividade do estabelecimento."

No que pertine à hipótese do inciso I do art. 7º do Regime Especial da Autuada, mormente, em relação à expressão "transmissão", enquanto a Impugnante assevera que se cinge unicamente à "transferência de propriedade", o Fisco entende que se cuida de "tradição do bem" ou de "fazer passar de um remetente a um destinatário".

Como já foi observado pelo Fisco, em sua manifestação fiscal, o contribuinte adquirente dos bens do ativo imobilizado, mediante a transferência de saldo credor acumulado de ICMS para terceiro alienante, tem esse estímulo fiscal da legislação tributária mineira, como política de fomento à aquisição de equipamentos e bens pelo contribuinte, que otimizarão sua atividade produtiva e, por conseguinte, em um médio ou longo prazo, acarretarão num aumento de seu faturamento bruto, através do incremento da quantidade de operações mercantis de circulação de mercadorias, resultando, pois, num aumento da receita derivada do ICMS destinada ao estado de Minas Gerais.

Acaso o contribuinte adquirente dos bens do ativo, frustrasse essa expectativa do ente público estadual, o estado de MG excepciona esta aquisição "graciosa" dos bens do ativo mediante a reversão do valor do imposto não exigido, nesta operação mercantil de circulação de mercadorias, ao erário mineiro.

Nessa primeira hipótese do inciso I do art. 7º do Regime Especial da Autuada, a frustração da legítima expectativa do estado de MG se consubstancia, quando a aquisição de bem do ativo fixo do contribuinte é puramente *pro forma* e se desveste da intenção de empregá-lo na melhoria do seu processo produtivo ou de distribuição de mercadorias.

Explica-se melhor: nessa hipótese do inciso I do art. 7º do Regime Especial da Autuada, predominaria a má-fé do contribuinte adquirente, pois se valeria da aquisição de bem, em virtude de transferência a terceiro de crédito escritural acumulado do ICMS, apenas com o intuito de lucrar com a sua revenda posterior, praticamente, imediata, isto é, em prazo inferior a 1 (um) ano, contado da data de sua aquisição. Por vias transversas, haveria aqui uma conversão dos créditos escriturais do ICMS em dinheiro, como meio de se fazer caixa e, ainda, de se lucrar com operação estranha ao objeto social do contribuinte.

Nessa esteira, em face de interpretação lógica do inciso I do art. 7º do Regime Especial da Autuada, a expressão “transmissão” somente pode se referir à “transferência de propriedade” e, logo, a expressão “a qualquer título” somente poderia se vincular a “qualquer título jurídico ou instrumento de negociação, que resulte em transferência de propriedade do bem”, tais como, v.g., a compra e venda, a permuta, a doação, etc.

Conquanto o Fisco faça alusão a inúmeros dispositivos legais da legislação tributária do ICMS, que contenham a expressão “a qualquer título”, *data venia*, como já foi aqui vergastado, a interpretação da norma não pode se afastar do contexto na qual está inserida, até mesmo porque a expressão “saída de mercadoria, a qualquer título” para fins de caracterização do fato gerador do imposto, não pode se relacionar ou se imiscuir com a expressão “transmissão, a qualquer título” para fins de descrição de hipótese, onde haveria um desvirtuamento na utilização de bem do ativo fixo pelo contribuinte beneficiário, uma vez que estaria revendendo o bem do ativo com intuito de lucro, ao invés de incrementar a sua capacidade industrial.

No caso dos autos, houve a locação dos bens (caminhões) adquiridos pela celebração do Regime Especial nº 45.000000751-59, diretamente de terceiro alienante (Mercedes-Benz do Brasil, sediada em Juiz de Fora-MG) dentro de prazo inferior a 1 (um) ano, contado da data de aquisição, visto que a CBMM, empresa autuada, estava compelida por força de encargo oneroso contratual da Parceria Público-Privada, formalizada em escritura pública de 1972, à transferir a posse direta de determinados bens, arrolados em aditivos contratuais, para a COMIPA.

Consoante a cláusula 13ª do contrato de Parceria Público-Privada (fl.221), a CBMM se obrigou a locar para a COMIPA diversos equipamentos de mineração, que foram atualizados ao longo dos anos de vigência contratual, como se pode inferir dos aditivos contratuais carreados aos autos às fls.279/297.

Ao revés do que pugna a tese fiscal, a atividade do contribuinte adquirente é a de produção de ferroligas, isto é, o nióbio *in casu*, e, não, a atividade habitual de locação de bens ou equipamentos, que é descrita no item 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, a qual estaria fora do campo de incidência do ICMS, visto que abrangida pela competência tributária municipal do ISSQN.

Resta salientar que nem mesmo a contribuinte adquirente dos bens do ativo fixo, objeto do Regime Especial nº 45.000000751-59, desenvolve atividade meramente preparatória de locação de bens ou equipamentos de mineração, quando haja a preponderância do fornecimento de bens, em conjunto com a prestação de serviços

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

abarcadas pelo ISSQN municipal, *ex vi* do art. 2º, inciso V, da LC nº 87/96, pois, se assim o fosse, a COMIPA não seria sua única “cliente”.

Lado outro, a escritura pública de formalização da Parceria Público-Privada entre a CBMM e a atual CODEMIG estipulou que todo o minério extraído pela COMIPA deve ser vendido exclusivamente à Impugnante, uma vez que a lavra das jazidas de minério de pirocloro, em partes iguais, de cada uma das minas de titularidade da CBMM e da atual CODEMIG foram arrendadas para a COMIPA, sociedade anônima de capital fechado, que foi constituída no mesmo instrumento contratual de concessão administrativa, com o único propósito de gerir e implantar a extração de minério de pirocloro das minas do parceiro público e do parceiro privado, no empreendimento em comum.

Quanto ao conceito de bem do ativo fixo, tanto a Impugnante, quanto o Fisco, se remetem, em uníssono, ao art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76 (lei das S/A.) e ao Pronunciamento Técnico CPC nº 27, os quais são reproduzidos a seguir, *in litteris*:

### Lei nº 6.404/76

Art.179 As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

### Pronunciamento Técnico CPC nº 27

Ativo imobilizado é o item tangível que:

- a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens”. (grifos nossos)

Como se pode inferir da acepção de bem do ativo fixo acima, os bens corpóreos de propriedade da companhia que são alugados para terceiros, desde que cumpram a finalidade de contribuir ou otimizar o seu processo produtivo, podem ser considerados bens do ativo imobilizado.

No caso concreto dos autos, os caminhões locados para a COMIPA foram utilizados, mormente, na área das minas para a extração do minério de pirocloro, que consiste em insumo do processo produtivo de ferronióbio da Autuada, até mesmo

porque a COMIPA é fornecedora exclusiva da CBMM, logo, foram utilizados para fomentar, indiretamente, a sua capacidade industrial.

Em reforço, existe jurisprudência do STJ (RMS 24.911), que não descaracteriza ou desclassifica a utilização de bem do ativo fixo cedido em comodato, onde não há a transferência de propriedade para o comodatário, permitindo-se, pois, o aproveitamento do crédito pela entrada simbólica destes bens do ativo permanente, *in verbis*:

(...)3. COMO BEM OBSERVADO PELO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, “OS BENS ADQUIRIDOS (CHOPEIRA, EXPOSITOR ETC.), DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE DA RECORRENTE, ESTÃO DIRETAMENTE RELACIONADOS COM A SUA ATIVIDADE-FIM (PRODUÇÃO E COMÉRCIO DE CERVEJAS, REFRIGERANTES, BEBIDAS EM GERAL, GELO E GÁS CARBÔNICO E PRODUÇÃO E COMÉRCIO DE MATÉRIAS-PRIMAS E MATERIAIS DIVERSOS, APARELHOS, MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E TUDO MAIS QUE SEJA NECESSÁRIO OU ÚTIL ÀS SUAS ATIVIDADES) E SÃO NECESSÁRIOS PARA A CONTINUIDADE DA EMPRESA”, RAZÃO PELA QUAL “DEVE SER RECONHECIDO O SEU DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À ENTRADA DAS REFERIDAS MERCADORIAS, CONFORME PREVISTO NOS ARTS.19 E 20 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E NO ART.33, §3º, DA LEI ESTADUAL Nº 2.657/96 E, POR CONSEQUENTE, À RESTITUIÇÃO DOS VALORES DA GARANTIA DO DEPÓSITO RECURSAL, INDEVIDAMENTE CONVERTIDO EM RENDA.

Há de se complementar que os bens do ativo da Autuada permanecem regularmente escriturados em seus livros fiscais, inclusive para fins de apropriação de crédito, decorrente da entrada de bem do ativo no seu estabelecimento, à razão mensal de 1/48 (um quarenta e oito avo) do seu valor econômico.

Ainda que a locação dos bens do ativo (caminhões) para a COMIPA tenham se efetivado, em sua maioria, no mês de abril de 2013, exceto um dos caminhões, modelo ACTROS, que se operou em julho de 2013, e um caminhão, modelo ACCELO, que se operou em maio de 2013, segundo aponta a planilha de fl.424, que foi anexada à resposta da intimação CBMM nº 001/2018; ou seja, antes de se completar um ano contado da data de aquisição deles do dia 18/10/12, torna-se irrelevante o momento da locação desses bens do ativo, visto que não implicam na transferência de propriedade deles para a COMIPA.

Isto posto, não é possível se verificar a hipótese do inciso I do art. 7º do Regime Especial da Autuada, ou mesmo, do inciso I do § 4º do art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02, pois, não se configurou a transmissão de propriedade do bem do ativo, a qualquer título jurídico, em prazo inferior a 1 (um) ano, contado da data de sua aquisição.

Noutro giro, no que tange à hipótese do inciso II do art. 7º do Regime Especial da Autuada, ou mesmo, do inciso II do § 4º do art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02, que cuida do “emprego (do bem do ativo) em finalidade alheia à atividade do estabelecimento”, igualmente, não se pode vislumbrar a sua verificação *in casu*, pelos motivos e fundamentos ventilados alhures.

Antes de tudo, calha trazer a *lume* as diferentes redações textuais do inciso II do § 4º do art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02, ressaltando que apenas a norma vigente ao tempo dos fatos que ensejaram a presente autuação fiscal deve ser aplicada ao caso concreto, sendo, pois, vedada a retroatividade dos efeitos da nova redação, ainda que se faça sob via sub-reptícia, como pretende a tese fiscal, à pretexto de esclarecer o intuito do criador da norma, em interpretação histórica odiosa.

Como é sabido, o art.105 do CTN determina que a legislação tributária se aplique apenas para os fatos geradores futuros e para os pendentes, isto é, aqueles que se iniciaram, porém ainda não exauriram os seus efeitos jurídicos, portanto, não se pode aplicar a nova redação do inciso II do § 4º do art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02, que surtiu efeitos a partir do dia 23/10/14, para o fato da transmissão de bem do ativo em locação para a COMIPA, que ocorreu em abril, maio e julho de 2013, sob pena de violação ao princípio constitucional da anterioridade tributária, estatuída como direito do contribuinte e cláusula pétreia no art.150, inciso III, alínea “a”, da CF/88.

Mais uma vez, com o desiderato de facilitar a comparação entre as duas hipóteses assaz distintas, transcreve-se a seguir em sua literalidade as duas redações textuais do inciso II do § 4º do art.27 do Anexo VIII do RICMS/02, *in litteris*:

“II - emprego em **finalidade alheia** à atividade do estabelecimento. (efeitos de 1º/05/2004 a 03/06/2014)”.

II - não utilização do bem **nas atividades operacionais do contribuinte em seus estabelecimentos no Estado** ou, em se tratando de cooperativa de produtores rurais, nas atividades operacionais dos estabelecimentos dos cooperados no Estado. (efeitos a partir de 23/10/2014)

É fácil perceber que a nova redação do inciso II do § 4º do art.27 é mais restritiva ao contribuinte adquirente dos bens do ativo, porquanto, ali não se permite a transferência da posse direta do bem do ativo ao estabelecimento de terceiro, ainda que auxiliasse no incremento de sua capacidade industrial ou promovesse sua atividade produtiva, como, por exemplo, ocorre com os bens do ativo cedidos em comodato ou em locação para empresa participante da cadeia de circulação das mercadorias (sociedade empresária varejista, adquirente de seus bens, ou empresa fornecedora de seus insumos), onde é possível se promover a finalidade da atividade produtiva do contribuinte adquirente, ainda que de forma indireta.

Deveras, a alteração da redação textual do inciso II do § 4º do art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02 foi motivada, justamente, para se evitar a conduta, outrora permitida e legítima, de se ceder a posse direta dos bens do ativo para terceiro, relacionado à sua cadeia produtiva de circulação de mercadorias, quando poderia ser empregado em finalidade vinculada ao seu processo produtivo.

Nada obstante, à época dos fatos que ensejaram a autuação fiscal, era aplicável a hipótese de “*emprego (do bem do ativo) em finalidade alheia à atividade do estabelecimento*”, o que não se verificou no caso *sub examine*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Qualquer norma puramente conceitual, como, por exemplo, o art. 327 do CP, que traz definição de “funcionário público” para os fins penais; o art. 78 do CTN, que traz definição de “poder de polícia”, para se fixar o âmbito de incidência da taxa de poder de polícia; pode ser aproveitada, como critério interpretativo, por quaisquer ramos do direito, com o escopo de se desvelar o sentido e o alcance de norma jurídica, quando faça remissão ao instituto jurídico conceituado.

É esse justamente o caso do art. 70, § 3º, do RICMS/02, que conceitua o que se entende por “bens alheios à atividade do estabelecimento do contribuinte”, o qual foi invocado tanto pela Impugnante, quanto pelo Fisco, porém, com propósitos distintos, *in verbis*:

§ 3º. 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. (sem destaques no original)

Como já foi aqui, incisivamente, abordado, a contribuinte adquirente dos bens do ativo (caminhões), isto é, a CBMM, apenas alugou-os para a COMIPA por força de encargo oneroso contratual (cláusula 13ª da escritura pública), sendo que não exerce a atividade habitual de locação de bens ou equipamentos de mineração, nem mesmo como prestação de serviços preparatória de suas operações mercantis rotineiras, logo, é completamente descabida a argumentação fiscal de que a atividade de locação dos caminhões se encontra fora do âmbito de incidência do ICMS.

Em excerto da Impugnação de fls. 98/99, existe uma descrição resumida dos motivos e fundamentos, pelos quais os caminhões alugados à COMIPA foram empregados na finalidade condizente à atividade desenvolvida no estabelecimento da Autuada e que, sem sombra de dúvidas, atenderam à sua utilização indireta na produção do ferronióbio, comercializado por ela, e, próprio do seu processo produtivo, *in verbis*:

(...) No caso concreto, é incontroverso que os caminhões locados à COMIPA são utilizados em prol da atividade do estabelecimento da Impugnante, eis que:

- para otimizar a exploração do minério de pirocloro, a Impugnante e a CODEMIG constituíram a COMIPA, **que exerce a atividade de lavra e o transporte do minério aos silos** das correias transportadoras, as quais, por sua vez, conduzem o minério da área de lavra para as instalações da Impugnante;
- a COMIPA é uma sociedade de anônima de direito privado, **com gestão compartilhada entre a Impugnante e a CODEMIG;**
- para permitir o exercício da atividade de lavra pela COMIPA, a **Impugnante e a CODEMIG**

**arrendaram as minas** objeto das concessões de lavras;

- **a COMIPA lavra o minério de pirocloro em partes iguais de cada uma das jazidas e o vende à Impugnante**, que é responsável por beneficiar o minério, industrializar a comercializar os produtos finais de nióbio;
- por força da escritura pública, **todo minério extraído pela COMIPA deve ser vendido exclusivamente à Impugnante**;
- **os bens locados operam em área de propriedade e objeto de direito minerário de titularidade da Impugnante**, o que evidencia o seu uso em atividades operacionais da própria Impugnante;
- desde a constituição da COMIPA, mediante escritura pública, **há a obrigação contratual de a Impugnante locar determinados equipamentos de mineração** empregados na lavra das minas;(..).

Portanto, é hialino que o emprego dos caminhões alugados na atividade de extração minerária da COMIPA aproveita e otimiza o processo produtivo da Autuada, visto que o minério de pirocloro ali extraído é transportado para seu parque industrial, onde será beneficiado em ligas metálicas de nióbio, as quais consistem nas mercadorias comercializadas pela Impugnante. É inconteste, portanto, que atende à finalidade da atividade da contribuinte adquirente dos bens do ativo, isto é, a Impugnante.

No que concerne ao argumento exposto pelo Fisco de que o emprego dos caminhões (bens do ativo) ocorria em estabelecimento de terceiro, não merece prosperar, precipuamente, devido a aplicação da antiga redação textual do inciso II do § 4º do art. 27 do Anexo VIII do RICMS/02, que não prevê o recolhimento do ICMS, decorrente do intuito fiscal de reversão dos créditos escriturais acumulados da conta corrente fiscal do contribuinte adquirente, que foram transferidos à terceiro em pagamento dos aludidos bens; quando não haja o emprego destes bens na atividade operacional do contribuinte, dentro de um de seus estabelecimentos.

Em fundamentação secundária, pode-se dizer que, embora a escritura pública de fls. 211/230 tenha formalizado a Parceria Público-Privada entre a CBMM e a atual CODEMIG (antiga CAMIG), e, em seu bojo, se tenha avençado sobre o arrendamento das minas de propriedade de cada um deles, na região do Barreiro, no município de Araxá-MG, este contrato de concessão administrativa, modalidade de PPP, foi celebrado nos idos de 1972 e, de conseguinte, teve de sofrer uma adaptação em seu teor, de modo a se adequar ao novo ordenamento jurídico-constitucional, inaugurado em 1988, além da submissão às normas cogentes de transição da Lei nº 8.987/95 e da Lei nº 11.079/04.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com o advento da CF/88, seu art. 176 criou situação de intervenção no domínio econômico pelo estado, quando atuará como verdadeiro agente econômico, em regime de monopólio, como se pode depreender de seu texto normativo abaixo transcrito, *in litteris*:

CF/88

Art.176. **As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.**

§1º. A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o *caput* deste artigo **somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, na forma da lei,** que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas.

§2º. É assegurada participação ao proprietário do solo nos resultados da lavra, na forma e no valor que dispuser a lei." (grifo nosso)

Como se pode notar, os contratos de concessão do direito administrativo anteriores à CF/88 devem se submeter à sua égide, inclusive no que se refere às normas cogentes que regulam as regras deste tipo de contratação, bem como a modalidade de concessão administrativa da Parceria Público-Privada, tendo em vista a primazia do interesse público sobre o privado.

Com o advento da CF/88, as jazidas de minério, em lavra ou não, são de propriedade da União Federal, contudo, pode ela conceder o direito minerário de exploração das minas, mediante autorização precária ou contrato de concessão pública.

Assim sendo, a CBMM só tem o direito de lavra das jazidas de minério de pirocloro, em Araxá-MG, bem como a atual CODEMIG, a qual foi conceituada pelo Decreto-Lei nº 227/67 (Código de Minas), nos seguintes termos:

Decreto-Lei nº 227/67

(Código de Minas).

(...)

CAPÍTULO III

Da Lavra

Art. 36. Entende-se por lavra o conjunto de operações coordenadas objetivando o aproveitamento industrial da jazida, desde a extração das substâncias minerais úteis que contiver, até o beneficiamento das mesmas." (grifo nosso)

Resta patente, portanto, que o objeto do arrendamento, constante da escritura pública de 1972, passou a ser as operações de aproveitamento industrial da jazida, compreendida ali a extração do estéril do minério de pirocloro e, não mais, as minas propriamente ditas.

Isso implica dizer que inexistente um estabelecimento comercial da COMIPA e que as minas, onde ocorrem suas operações de lavra do minério de pirocloro, são promovidas, em decorrência do contrato de arrendamento da lavra (operações) e, não, das minas, como, antigamente, previa o contrato de PPP, como ainda será explanado com mais percuciência.

Explica-se melhor: a escritura pública de 1972, que formalizou a Parceria Público-Privada, não representa um simples contrato social de constituição da COMIPA (Companhia Mineradora do Pirocloro de Araxá-MG), uma sociedade anônima de capital fechado, porém, um contrato de concessão pública *sui generis*, pois, em sua modalidade de concessão administrativa, equivale a um “*contrato de prestação de serviços de que a Administração Pública seja a usuária direta ou indireta, ainda que envolva execução de obra ou fornecimento e instalação de bens*”, *ex vi* do art. 2º, § 2º, da Lei nº 11.079/04.

A PPP se diferencia da concessão administrativa comum, justamente, pela existência de contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado. (art. 2º, § 3º, da Lei nº 11.079/04), logo, segundo o art. 6º da mesma lei, o aumento do percentual de faturamento do produto da concessão da lavra ao parceiro privado, em detrimento do parceiro público (possui apenas 25% do lucro líquido), pode corresponder à referida contraprestação pecuniária.

Deveras, a constituição da COMIPA observa o requisito da criação de uma sociedade de propósito específico (SPE), nos moldes do art. 9º da Lei nº 11.079/04, a qual tem por escopo a implantação e a gestão do objeto da parceria, antes da celebração do contrato de Parceria Público-Privada. Ressalta-se que ainda no § 2º do art. 9º da aludida lei, existe sugestão de adoção da estrutura societária da sociedade anônima de capital aberto, o que se adequa perfeitamente ao que transcorreu com a COMIPA.

Portanto, a exigência legal da constituição de uma Sociedade de Propósito Específico (SPE), na lei da PPP, condiz à criação de uma *holding* pura de administração, em que a sociedade concebida apenas tem o propósito de gerir o empreendimento proposto pela parceria.

A  *Holding Pura*, ou também denominada de sociedade de participação, é uma sociedade constituída, com o fim exclusivo de participar de outras sociedades, através da propriedade de quotas ou ações em outras sociedades, conforme preceitua o § 3º do art. 2º da Lei nº 6.404/76.

Na escritura pública de fls. 211/230, não existe cláusula avençando a constituição de estabelecimento comercial, justamente porque a COMIPA representa uma sociedade empresária de gestão do empreendimento da PPP e, não, uma sociedade de extração mineral, embora houvesse sido arrendada a ela as atividades exclusivas de extração mineral das minas, em que a CBMM e a atual CODEMIG possuem direito

minerário de lavra concedida pela União Federal, como se pode depreender do seu CNAE principal 0729-4/01: “*Extração de minérios de nióbio e titânio*”.

Assim o é, porque como já foi dito, a Lei nº 11.079/04 trouxe normas cogentes de observância compulsória por todos os entes políticos da Administração Pública direta e, portanto, os contratos celebrados antes de sua vigência devem se amoldar aos seus ditames, segundo o que se pode inferir das normas de transição da Lei nº 8.987/95, que regulou os contratos de concessão pública, *in litteris*:

Capítulo XII

DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 42. As concessões de serviço público outorgadas anteriormente à entrada em vigor desta Lei consideram-se válidas pelo prazo fixado no contrato ou no ato de outorga, observado o disposto no art. 43 desta Lei.

(...)

§ 2o. As concessões em caráter precário, as que estiverem com prazo vencido e as que estiverem em vigor por prazo indeterminado, inclusive por força de legislação anterior, permanecerão válidas pelo prazo necessário à realização dos levantamentos e avaliações indispensáveis à organização das licitações que precederão a outorga das concessões que as substituirão, prazo esse que não será inferior a 24 (vinte e quatro) meses.

§ 3º. As concessões a que se refere o § 2o deste artigo, inclusive as que não possuam instrumento que as formalize ou que possuam cláusula que preveja prorrogação, terão validade máxima até o dia 31 de dezembro de 2010, desde que, até o dia 30 de junho de 2009, tenham sido cumpridas, cumulativamente, as seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 11.445, de 2007).

I - levantamento mais amplo e retroativo possível dos elementos físicos constituintes da infraestrutura de bens reversíveis e dos dados financeiros, contábeis e comerciais relativos à prestação dos serviços, em dimensão necessária e suficiente para a realização do cálculo de eventual indenização relativa aos investimentos ainda não amortizados pelas receitas emergentes da concessão, observadas as disposições legais e contratuais que regulavam a prestação do serviço ou a ela aplicáveis nos 20 (vinte) anos anteriores ao da publicação desta Lei; (Incluído pela Lei nº 11.445, de 2007). (Vigência)

II - celebração de acordo entre o poder concedente e o concessionário sobre os critérios e a forma de indenização de eventuais créditos remanescentes de investimentos ainda não amortizados ou depreciados, apurados a partir dos levantamentos referidos no inciso I deste

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parágrafo e auditados por instituição especializada escolhida de comum acordo pelas partes; e (Incluído pela Lei nº 11.445, de 2007). (Vigência)

III - publicação na imprensa oficial de ato formal de autoridade do poder concedente, autorizando a prestação precária dos serviços por prazo de até 6 (seis) meses, renovável até 31 de dezembro de 2008, mediante comprovação do cumprimento do disposto nos incisos I e II deste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 11.445, de 2007). (Vigência)

Art. 43. Ficam extintas todas as concessões de serviços públicos outorgadas sem licitação na vigência da Constituição de 1988. (grifo nosso)

No que pertine à aplicação da Lei nº 11.079/04 ao estado de MG, é assaz relevante trazer a *lume* os escólios doutrinários da jurista DI PIETRO, MARIA SYLVIA ZANELLA (Direito Administrativo; 20ª edição; São Paulo: Atlas, 2007; pg.284), acerca da Parceria Público-Privada, *in verbis*:

“(…) A Lei nº 11.079 permite com mais facilidade distinguir as **normas gerais** nela contidas, obrigatórias para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e as **normas federais** aplicáveis apenas à União. **É que a lei contém um Capítulo VI, com “disposições aplicáveis à União”, abrangendo os artigos 14 a 22.** Tais dispositivos tratam especificamente do órgão gestor das parcerias publico-privadas, do Fundo Garantidor de PPPs (FGP), das garantias a serem prestadas pelo parceiro público e dos limites para a contratação de PPPs. **Tais dispositivos não são de aplicação obrigatória aos demais entes da federação**, que poderão disciplinar a matéria dentro de sua própria competência legislativa resultante do artigo 22, XXVII, da Constituição, observadas as normas gerais contidas nos demais dispositivos da lei.” (grifo nosso)

Em adição, ainda que a COMIPA possua salas de escritório na cidade de Araxá-MG, isso não significa por si só, que possua estabelecimento físico, uma vez que é *holding* societária de participação acionária e, logo, é inteiramente despicienda a criação de estabelecimento físico para o propósito retromencionado. Tanto isso é verdade que a escritura pública de 1972, na parte em que cuida da criação da COMIPA, explicita tão somente que “*a sociedade terá sede na cidade de Araxá, Estado de Minas Gerais*”, nada dispondo acerca da fixação de seu estabelecimento físico.

Portanto, conclui-se que o argumento exposto pelo Fisco, acerca do emprego dos caminhões (bens do ativo), em estabelecimento de terceiro, não procede pelos fundamentos acima explicitados.

Isto posto, não é possível se verificar a hipótese do inciso II do art. 7º do Regime Especial da Autuada, ou mesmo, do inciso II do § 4º do art. 27 do Anexo VIII

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do RICMS/02, pois, não houve o emprego dos bens do ativo em finalidade alheia à atividade do contribuinte.

*Ad cautelam*, acaso reste vencido, se ainda se entender que a Autuada não exercia habitualmente a atividade de locação do item 3.07 da lista anexa à LC nº 116/03, sendo, pois, encargo oneroso contratual, deve-se excluir a exigência fiscal referente ao bem do ativo fixo caminhão, modelo ACCELO, porquanto, foi destinado à atividade de manutenção e lubrificação de equipamentos, dentro do estabelecimento da CBMM (pátio de homogeneização do minério) e, portanto, não foi locado à COMIPA, após o recebimento de sua carroceria.

*Ad argumentandum tantum*, ainda entendo que se deva aplicar o disposto no parágrafo único do art.100 do CTN para se excluir a Multa de Revalidação do AI e os juros moratórios, visto que, a Impugnante observou a solução de Consulta de Contribuintes nº 207/13 da SEF/MG, que se refere a um caso semelhante, onde ocorreu a transmissão de propriedade dos bens do ativo fixo entre a filial e a matriz, devido ao encerramento da última, quando foi decidido que o contribuinte não deveria recolher o imposto, desde que não fossem alienados no prazo de um ano e que continuassem empregados nas atividades operacionais do estabelecimento matriz, vinculados ao campo de incidência do ICMS.

Como foi visto acima, a contribuinte adquirente dos bens do ativo não exerce atividade habitual de locação de bens ou equipamentos de mineração, que se encontra inserida na seara de tributação do ISSQN municipal e, tendo em vista que esse foi o único argumento apresentado pelo Fisco para elidir a sua pretensão à aplicação do parágrafo único do art.100 do CTN, resta claro que a Autuada implementou planejamento tributário elisivo, segundo a orientação técnica expedida pelo próprio Fisco mineiro na solução de Consulta de Contribuintes nº 207/13 da SEF/MG.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento fiscal.

**Sala das Sessões, 07 de agosto de 2018.**

**Erick de Paula Carmo  
Conselheiro**