

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.785/11/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000164868-10
Recurso de Revisão: 40.060130105-60, 40.060129994-61 (Coob.)
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Vale S/A (Coob.)
IE: 317024161.00-01
Recorrida: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR (Aut.)
Vale S/A
Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)(Aut. e Coob.)
Origem: DF/Belo Horizonte – BH-3

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – COOBRIGADO – MANUTENÇÃO. Comprovada nos autos a incorporação, pela Coobrigada, da “holding” à qual pertence a Autuada, reputa-se correta a inclusão da incorporadora no polo passivo da obrigação tributária, tal como consta do Auto de Infração.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA – MATERIAL DE USO E CONSUMO. Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2005 a abril de 2007, em face do aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos à aquisição de energia elétrica utilizada fora do processo produtivo, razão pela qual foi considerada como material de uso e consumo. Infração parcialmente caracterizada, nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02, devendo ser excluídas integralmente as exigências relativas às aquisições ocorridas até 29/04/05; quanto às aquisições posteriores, excluem-se também integralmente as exigências, exceto aquelas relativas à energia elétrica utilizada no transporte do minério, da estocagem ao carregamento final, que deve ser mantido na proporção das exportações do produto final em relação às saídas totais do estabelecimento. Corretas, em parte, as exigências de ICMS e das correspondentes Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Restabelecimento das exigências, exceto às relativas à energia elétrica consumida nas correias transportadoras de longa distância (TCLD) para o transporte do minério bruto entre as minas, e os juros e multas que permanecerão excluídos, mas, com fundamento no art.100, inciso II, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07.

Recurso de Revisão nº 40.060129994-61 conhecido e negado provimento por unanimidade. Recurso de Revisão nº 40.060130105-60 conhecido por unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, no período de janeiro de 2005 a abril de 2007, em face da apropriação indevida de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de energia elétrica consumida fora do processo produtivo da Autuada, razão pela qual foi considerado como material de uso e consumo do estabelecimento.

As exigências fiscais referem-se ao imposto recolhido a menor e às correspondentes Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, no art. 56, inc. II, e 55, inc. XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 19138/11/2ª em preliminar, à unanimidade, rejeitou a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, indeferiu o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências até 29/04/05 e, a partir de 30/04/05, excluir todas as exigências, à exceção daquelas relativas ao estorno do crédito referente ao transporte da estocagem ao carregamento que deve ser mantido na proporção das exportações.

Na oportunidade, restaram vencidos, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) que o julgava improcedente, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves que não concordava com a exclusão total das exigências até 29/04/05 e a Conselheira Ivana Maria de Almeida que excluía apenas as exigências relativas ao transporte entre minas de produtos não acabados.

Inconformada, a Coobrigada Vale S/A interpõe o Recurso de Revisão de fls. 1.000/1.011.

A Fazenda Pública Estadual também apresenta Recurso de Revisão, conforme fls. 1.014/1.041.

A Recorrida/Atuada apresenta suas contrarrazões às fls. 1.044/1.071.

DECISÃO

1. Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento dos recursos interpostos nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

(...)

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

(...)

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.138/11/2ª, ora recorrido, verifica-se serem cabíveis os recursos apresentados, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163, pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, devendo ser conhecidos os presentes Recursos de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

2. Do Mérito

Inicialmente, cumpre ressaltar que, nos termos do disposto no art. 168, RPTA/MG e na Deliberação nº 05/08 do Conselho Pleno deste Conselho de Contribuintes, este acórdão abordará apenas e tão somente as matérias versadas nos recursos interpostos.

2.1. Da Decadência

Ab initio, cumpre verificar a alegação da Fazenda Pública Estadual de que não se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro a 29 de abril de 2005, como decidiu a Câmara *a quo* com fundamento no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN) que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Imperioso afastar a suposta violação ao retrotranscrito art. 150, § 4º do CTN, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por apropriação indevida de créditos deste imposto.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao exercício de 2004. O lançamento por homologação, nos termos do referido art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do CTN.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do referido diploma legal, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retrotranscrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Recorrida/Autuada, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pela Contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

As informações prestadas na declaração, preenchida e entregue pela Contribuinte onde constam às operações objeto da autuação, no caso do ICMS, não incorreram na homologação ficta ou tácita, que se opera pelo decurso de prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, porque o Fisco apurou diferenças efetuando o lançamento de ofício.

O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do CTN, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro a 29 de abril de 2005, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2006, findando-se em 31 de dezembro de 2010.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2011.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 30 de abril de 2010 (fl. 03), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao período de 1º de janeiro a 29 de abril de 2005, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Ancora-se tal afirmação em decisão do Superior Tribunal de Justiça, conforme REsp 973189 / MG, a seguir transcrito:

PROCESSO

RESP 973189 / MG

RECURSO ESPECIAL 2007/0183099-0

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA (1125)

ÓRGÃO JULGADOR: T2 - SEGUNDA TURMA

DATA DO JULGAMENTO: 04/09/2007

DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE: DJ 19/09/2007 P. 262

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. PAGAMENTO A MENOR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. TAXA SELIC.

1. NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN).

2. SE A FAZENDA PÚBLICA NOTIFICA O CONTRIBUINTE DO AUTO DE INFRAÇÃO NO PRAZO DE CINCO ANOS A QUE ALUDE O ART. 173, I, DO CTN, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM DECADÊNCIA DO DIREITO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, AINDA QUE A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA SE DÊ FORA DESSE PRAZO.

3. É DEVIDA A TAXA SELIC NOS CÁLCULOS DOS DÉBITOS DOS CONTRIBUINTES PARA COM A FAZENDA PÚBLICA FEDERAL.

4. ANTE A EXISTÊNCIA DE LEI ESTADUAL QUE DETERMINA O USO DA MESMA TAXA MORATÓRIA UTILIZADA PELA FAZENDA FEDERAL, MOSTRA-SE LEGÍTIMO O USO DA SELIC. PRECEDENTES.

5. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, POR UNANIMIDADE, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR. OS SRS. MINISTROS HUMBERTO MARTINS, HERMAN BENJAMIN, ELIANA CALMON E JOÃO OTÁVIO DE NORONHA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

REFERÊNCIA LEGISLATIVA

LEG:FED LEI:005172 ANO:1966

CTN-66 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

ART:00149 ART:00150 PAR:00004 ART:00156 INC:00007

ART:00173 INC:00001

É idêntico o entendimento deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria como se encontra demonstrado na decisão do Acórdão 2.143/00/CE, a seguir, parcialmente, transcrito:

PARA MELHOR CONDUZIRMOS NOSSO PENSAMENTO, FAREMOS INICIALMENTE UMA BREVE ABSTRAÇÃO A RESPEITO DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA.

REFERE-SE ESTA, AO PRAZO LEGALMENTE ESTIPULADO PARA QUE A FAZENDA PÚBLICA, OCORRIDO O FATO GERADOR, EXERÇA O SEU DIREITO DE LANÇAR. PORTANTO, EMBORA SEMELHANTE AO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO, COM ESTE NÃO SE CONFUNDE,

EIS QUE GUARDAM AMBOS RELAÇÃO COM FASES TEMPORAIS DISTINTAS DA CADEIA DE TRIBUTAÇÃO.

O ART. 150 DO CTN DISCIPLINA OS PROCEDIMENTOS ADSTRITOS À FIGURA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO QUE OCORRE EM RELAÇÃO AOS TRIBUTOS CUJA LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, COMO É O CASO DO ICMS.

CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, SERÁ ELE DE CINCO ANOS, A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E, EXPIRADO ESSE PRAZO, SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA SE TENHA PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OU SEJA, INEXISTINDO LANÇAMENTO OU NA HIPÓTESE DA CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA OBEDECE À REGRA ESTABELECIDA NO ART. 173, I.

ORA, O CASO DOS AUTOS, CONFORME VEREMOS ADIANTE AO TRATARMOS ESPECIFICAMENTE DAS IRREGULARIDADES APONTADAS, SE SUBSUME A RECLAMAR O IMPOSTO NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO, I.E., NÃO LANÇADO, RELATIVO ÀS IMPORTAÇÕES EFETUADAS.

E, PORTANTO, É INAPLICÁVEL AO PRESENTE CASO A REGRA INSERTA NO ALUDIDO ART. 150.

DA MESMA FORMA, E POR EXTENSÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRESCRIÇÃO. SE NÃO HÁ O LANÇAMENTO, NADA HÁ QUE SE COBRAR E, PORTANTO, NÃO TERIA SENTIDO ARGUIR PRAZO PARA O MANEJO DA AÇÃO DE COBRANÇA.

(...)

CONFORME ESTABELECE O ARTIGO 58 DA CLTA/MG, O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SERÁ FORMALIZADO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO.

Outrossim, o artigo 173 do CTN preconiza, que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Diante do acima exposto, reputa-se correta a alegação da Fazenda Pública Estadual, ora Recorrente, de que parte alguma do crédito tributário em análise fora atingido pela decadência, pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

2.2. Da Sujeição Passiva da Recorrente/Coobrigada

No tocante à inclusão da Vale S/A no polo passivo da obrigação tributária, argumenta a Recorrente/Coobrigada que a mesma é indevida, pois teria estabelecido com a Recorrida/Autuada mera relação comercial de arrendamento de seus

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimentos, “a partir do ano-calendário de 2.007, sem, contudo, concretizar operação societária que pudesse implicar em incorporação, com base nos art. 1116 do Cód. Civil; art. 227 da Lei n.º. 6.404/76; e arts. 129 e 132 do CTN.”

Com efeito, a questão já foi submetida à apreciação da 2ª Câmara de Julgamento deste Conselho, que considerou correta a eleição da Coobrigada no polo passivo da obrigação, com a seguinte fundamentação, constante do Acórdão 19.112/11/2ª:

EM RELAÇÃO AOS DOCUMENTOS ANEXADOS PELO FISCO É IMPORTANTE RESSALTAR:

- A CAEMI ERA UMA *HOLDING* À QUAL PERTENCIA A MBR (VER DOCUMENTO ANEXADO FLS.472/482). A CRIAÇÃO DA MBR É CITADA À FLS. 474;

- ESSE DOCUMENTO CITADO ACIMA INFORMA À FLS. 481 QUE “... APÓS A CONCLUSÃO DESTES PROCESSOS, A CVRD PASSARÁ A DETER A TOTALIDADE DAS AÇÕES DE EMISSÃO DA CAEMI.”;

- NO DOCUMENTO JÁ REFERIDO DA VALE S.A. (458/471), NAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS FINDAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2006 E DE 2005, FLS. 468, ITEM 7.7, “INCORPORAÇÃO DAS AÇÕES DA CAEMI”, LÊ-SE: “EM ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA REALIZADA EM 31/03/2006 FOI APROVADA A **INCORPORAÇÃO** DAS AÇÕES DE EMISSÃO DA CAEMI MINERAÇÃO E METALURGIA – CAEMI PELA VALE....

A VALE, QUE ERA PROPRIETÁRIA DE 100% DAS AÇÕES ORDINÁRIAS E 40,06% DAS AÇÕES PREFERENCIAIS, DETENDO 60,23% DO CAPITAL TOTAL DA CAEMI, PASSOU A DETER 100% DO CAPITAL TOTAL”;

- NO MESMO DOCUMENTO CITADO NO ITEM ANTERIOR, ÀS FLS. 470, NA DEMONSTRAÇÃO “INVESTIMENTO POR SEGMENTO”, **MINÉRIO DE FERRO E PELOTAS**, CONSTA A MBR, EM **LOGÍSTICA**, CONSTA A MRS LOGÍSTICA S.A. E NAS OBSERVAÇÕES AO PÉ DA PÁGINA, ITEM “B”, NOVA REFERÊNCIA À MBR;

- AINDA NO MESMO DOCUMENTO, FLS. 471, ITEM 8, ANEXO I, DEMONSTRAÇÕES DOS INVESTIMENTOS EM **CONTROLADAS**, CONSTA NOVAMENTE A MBR ENTRE AS EMPRESAS PERTENCENTES À VALE S.A.

DESSE MODO, CORRETA A INCLUSÃO DA VALE S/A NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Assim, e considerando que documentação idêntica à citada no referido Acórdão encontra-se juntada às fls. 398/428, tem-se como correta a inclusão da Recorrente/Coobrigada no polo passivo da obrigação.

2.3. Dos Créditos Indevidamente Apropriados

Cumpramos rememorar que versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2005 a abril de 2007, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, face à constatação de aproveitamento indevido de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

créditos do imposto destacados em notas fiscais de entrada concernentes à energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações fora do processo de industrialização.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado pelo Fisco, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, II e 55, XXVI da Lei n.º 6.763/75, respectivamente.

A Câmara *a quo* cancelou as exigências por entender que o material de uso e consumo, inclusive a energia elétrica, possui direito ao crédito na proporção das exportações, conforme depreende-se da leitura do acórdão recorrido.

A Fazenda Pública Estadual, ora Recorrente, pugna pelo restabelecimento das exigências, por entender que, no presente caso, a energia elétrica só poderá ser aproveitada quando for utilizada como produto intermediário, ou seja, no curso do processo produtivo da Recorrida/Autuada.

Assim, importante tecer as considerações apontadas pela Assessoria deste Conselho no Parecer de fls. 907/933.

Os “locais” em que a energia elétrica foi consumida, com a glosa dos créditos a ela inerentes, estão listados nas planilhas de fls. 111/200, indicados pela resposta “**NÃO**”, na coluna “**Crédito de ICMS**”, sendo que os dados nelas contidos foram extraídos de documentos fornecidos pela própria empresa autuada.

A energia elétrica ingressada no estabelecimento autuado, não consumida no processo industrial (na mineração, no presente caso), é considerada “material de uso e consumo”, cujo crédito de ICMS é expressamente vedado pelo art. 70, III do RICMS/02, *verbis*:

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

(...)

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento.

O processo produtivo das empresas mineradoras foi definido pela Instrução Normativa SLT nº 01/01 da seguinte forma:

Art. 1º - Por **processo produtivo** desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.”

A referida instrução normativa veio ao encontro de antiga reivindicação dos contribuintes da atividade de mineração, no sentido de definir e regulamentar as etapas que compreendiam seu processo produtivo. Isso era importante porque o direito ao crédito de ICMS está intimamente ligado ao processo produtivo e esses contribuintes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

queriam ver reconhecidos alguns créditos que, antes dessa IN, sobre eles pairavam dúvidas.

A atividade-fim da Recorrida/Autuada é a mineração. Portanto, de acordo com o dispositivo acima transcrito, seu processo produtivo começa no desmonte e termina na estocagem. O que existe entre essas fases resume-se no beneficiamento do minério de ferro extraído.

A movimentação “interna” de minério entre essas fases (transporte dentro do próprio estabelecimento) também faz parte do processo produtivo da mineradora. De forma didática e simplificada, o processo produtivo de uma mineradora pode ser assim resumido:

- extração: feita por meio de detonações. Depois o minério é retirado por escavadeiras e transportado por caminhões para a fase de processamento (ou beneficiamento).

- beneficiamento: são realizadas as britagens (primária, secundária e terciária), o peneiramento (primário, secundário e terciário) e a classificação.

- estocagem: após acumulados em pilhas, os quatro tipos de minério produzidos pela Recorrida/Autuada (Lump Ore, Hematitinha, Sinter Feed e Pellet Feed Fine) estão prontos para serem levados aos clientes.

Nesse momento termina o processo produtivo da mineradora, lembrando que a movimentação interna do minério pode ser feita por correia transportadora ou caminhões.

Após esse processo, o minério é transportado por caminhões ou Correias Transportadoras de Longa Distância (TCLD) e embarcados em trens para o transporte até seu destino.

Todo o funcionamento do processo produtivo é em função do produto – minério de ferro. Logo, seguindo-se o produto, acompanhando-se todo o trajeto por ele percorrido, têm-se todas as respostas necessárias para a definição de quais produtos adquiridos pela mineradora dão direito ao crédito do ICMS.

O minério é extraído da rocha, a escavadeira o coloca em caminhões/correia transportadora, que o transporta até o britador primário. Por meio de correia transportadora ele é levado para o peneiramento primário, após isso segue para a britagem secundária, depois para a terciária, segue para o peneiramento secundário, segue para o classificador, depois para o hidrociclone, filtragem, estocagem. Naturalmente existem diversos atalhos nesse caminho, pois cada “tipo” de minério (granulação) tem um caminho próprio, às vezes mais curto às vezes mais longo, mas, basicamente, esse é o percurso do produto.

Logo, a matéria-prima é, indiscutivelmente, o minério de ferro, tudo o que se agrega ao produto nesse caminho, é produto intermediário, tudo o que é consumido em contato com o produto, também é produto intermediário. Os britadores, as peneiras, as correias transportadoras (o equipamento), os hidrociclones são bens do ativo permanente que fazem parte do processo de produção, logo, todos são bens cujos créditos são autorizados pela legislação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As partes e peças que se desgastam nesses ativos pelo contato direto com o produto (*manta da correia transportadora, por ex.*) também são passíveis de creditamento. Todos esses conceitos estão descritos nas Instruções Normativas nº 01/86, 01/98 e 01/01.

Nessa esteira, se a IN SLT 01/01 define o que seja processo produtivo, estabelecendo inclusive suas etapas, é possível concluir que as atividades exercidas em uma mineradora, que não estejam incluídas nessas definições, não fazem parte do processo produtivo, podendo ser denominadas linhas marginais de produção, linhas auxiliares de produção etc.

Portanto, a entrada de energia elétrica no estabelecimento somente gera direito a créditos de ICMS se for consumida no processo produtivo da mineração (no processo de industrialização), isto é: no desmonte, na movimentação de material entre o desmonte e o beneficiamento, no beneficiamento, na movimentação de material entre o beneficiamento e a estocagem e na própria estocagem.

Seguindo a lógica acima explicitada, foram concedidos créditos de ICMS relativos à entrada da energia elétrica consumida em:

1. Extração de minério
2. Despesas Gerais Minério
3. Sistemas de Britagem (Todas)
4. Sistemas de Peneiramento
5. Sistemas Beneficiamento
6. Perfuratrizes Elétricas
7. Escavadeiras Elétricas
8. Alimentações ITM (todas)
9. Plantas de Homogeneização
10. Plantas de Beneficiamento (Todas)
11. Espirais
12. Plantas de Concentração
13. Plantas de Filtragem/Ciclonagem

Portanto, a glosa de créditos restringiu-se à energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações fora do processo de industrialização (*não consumida na extração, lavra, movimentação interna do material e no beneficiamento de minério de ferro*).

Dessa forma, verifica-se que o estorno dos créditos foi realizado de forma incorreta apenas em relação à energia elétrica utilizada pelas Transportadoras de Correia de Longa Distância (TCLD), no transporte de minério bruto entre as minas, como passa-se a demonstrar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme já ressaltado, A IN 01/01 definiu que o processo produtivo de uma mineradora tem início com o desmonte e termina com a estocagem.

Após esse processo, o minério é transportado por caminhões ou Transportadoras de Correia de Longa Distância (TCLD) e embarcados em trens para o transporte até seu destino.

As TCLDs transportam o minério de ferro de uma mina à outra e dessas aos terminais ferroviários localizados em Andaime e Olhos D'Água, devendo-se ressaltar que as minas são estabelecimentos autônomos, com inscrições estaduais distintas e os terminais ferroviários não se encontram em suas dependências.

As TCLDs fazem o trabalho que seria realizado por caminhões transportando minério de ferro de um para outro estabelecimento e para os terminais ferroviários. Grosso modo, fazem uma “prestação de serviço de transporte”. O processo produtivo de cada mina termina em etapa anterior a esse transporte – a estocagem.

Entretanto, conforme afirmado anteriormente, o processo produtivo de uma mineradora compreende as fases de extração, beneficiamento e estocagem.

Dessa forma, a energia elétrica utilizada pelas Transportadoras de Correia de Longa Distância para o transporte de minério bruto entre as minas é utilizada diretamente no processo produtivo e seus créditos podem ser aproveitados.

Em relação às demais funções das TCLDs, por serem exercidas marginalmente ao mencionado processo produtivo, não podem ter seus créditos aproveitados.

Assim, conclui-se pelo restabelecimento, em parte, das exigências referentes ao aproveitamento indevido de crédito para excluir, apenas aquelas relativas à energia elétrica utilizada pelas TCLDs no transporte de minério bruto entre as minas.

Observada a ressalva acima e considerando-se todo o exposto, afiguram-se corretas, em parte, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, sendo esta capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

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

(...)

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

2.4. Da Exclusão de Multas e Juros até 13/08/07

No que diz respeito à alegação da Fazenda Pública Estadual sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos relacionados a materiais de uso ou consumo do estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas destinadas ao exterior, faz-se as reflexões que se seguem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apesar de a redação do inciso VI do art. 66 do RICMS/02, vigente até 13/08/07, comportar a interpretação do cabimento do crédito do imposto relativo à aquisição de material de uso e consumo, na proporção das exportações, a edição do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, estancou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento que a Administração Tributária pretendia que fosse dado ao tema. É que o art. 2º do referido decreto deixa clara a impossibilidade da apropriação do mencionado crédito ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte. Verifique-se a legislação mencionada:

RICMS de 2002, com redação em vigor até 13/08/07:

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, **será abatido, sob a forma de crédito**, do imposto incidente nas operações ou prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, **o valor do ICMS correspondente**:

(...)

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

a - incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

b - são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semielaborados, destinados à exportação para o exterior; (Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007)

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos; (Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07). (grifou-se)

(...)

Por sua vez, estabelece o Decreto nº 45.338/10, já mencionado:

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o estorno de crédito de ICMS na entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação e de insumo empregado no transporte em veículo próprio de produtos destinados a exportação, bem como sobre o pagamento do crédito tributário decorrente do estorno, com dispensa ou redução de multas e juros.

Art. 2º O sujeito passivo que tenha apropriado, a qualquer tempo, a título de crédito, em sua

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

escrita fiscal, o valor do ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação deverá promover o respectivo estorno e regularizar sua conta gráfica de ICMS.

Art. 3º O disposto no art. 2º aplica-se também à entrada de insumos adquiridos a partir de 13 de agosto de 2007 para emprego em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos destinados a exportação.

(...)

Cabe mencionar, ainda, a redação do inciso III do art. 70 do RICMS/02, vigente no período de 01/01/07 a 13/08/07, dispositivo este que trata da vedação de crédito, o qual era mais que explícito ao prever vedação de créditos relacionada a materiais para uso ou consumo do estabelecimento:

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007 - Redação dada pelo Dec. nº 44.596, de 13/08/07).

Ressalta-se que a Superintendência de Tributação (SUTRI), órgão responsável pela interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda, sustentava nas consultas respondidas a distinção entre os créditos referentes à matéria-prima e a produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados. Confira-se:

Consulta de Contribuinte nº 89/04

CRÉDITO DE ICMS - ETIQUETA - EMBALAGEM - EXPORTAÇÃO - Será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo na produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior (artigo 66, inciso VI, Parte Geral, RICMS/02).

Consulta de Contribuinte nº 03/07

CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO - A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.

Consulta de Contribuinte nº 003/07

(MG de 06/01/07)

PTA Nº: 16.000150270-97

Consulente: Belgo Siderurgia S/A

Origem: Belo Horizonte – MG

CRÉDITO DE ICMS – SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO – A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.

CONSULTA INEFICAZ – Será declarada ineficaz a consulta que versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, nos termos do inciso I, art. 22 da CLTA/MG.

Conforme se verifica, para as empresas industriais exportadoras, permitia-se, até 13/08/07, a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso ou consumo utilizados no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo.

Posteriormente, com a edição do Decreto nº 44.596 de 13/08/07, que revogou as disposições dos incisos VI e VII do art. 66 e deu nova redação ao inciso III do art. 70, todos do RICMS/02, a SUTRI reformulou as Consultas de Contribuintes acima citadas, para dar novo entendimento à matéria, ou seja, de que não era permitida a apropriação de créditos referentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação.

Feitas estas considerações, deve-se destacar que a norma do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, supratranscrita tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha modificado, revogado, repristinado ou retroagido a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

Desta forma, em face da impossibilidade deste órgão colegiado de negar aplicação a ato normativo, em observância ao art. 110, inciso I do RPTA, não há como permitir a apropriação, a qualquer tempo efetivada, do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas pelo adquirente.

Não obstante, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece em seu art. 100:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, para a aplicação das práticas reiteradas do inciso III do art. 100 do CTN, é necessário que a interpretação do Fisco seja antiga, iterativa e pacífica para que justifique a aplicação das normas jurídicas acima transcritas.

Neste diapasão, conforme melhor doutrina e jurisprudência, o contribuinte que agiu em conformidade com a orientação do Fisco não pode ficar exposto a penalidades, juros moratórios e atualização monetária na hipótese de orientação diversa adotada pelo Fisco, nos estritos termos da dicção do art. 100, inciso III e parágrafo único do CTN.

Frise-se, a orientação do Fisco era firme, pacífica, tanto assim, **que chegou ao ponto de declarar ineficaz consulta** em face da clareza da legislação que dispunha sobre a “aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02”.

Diante do acima exposto e com base no inciso III e no parágrafo único do art. 100 do CTN, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/07, considerando, evidentemente, a proporcionalidade das exportações realizadas pela Recorrida/Autuada.

Frise-se, por oportuno, que os juros moratórios incidentes sobre o *quantum* do imposto exigido no período em comento, devem ser decotados, passando incidir a partir de 14/08/07, com emprego dos índices da Taxa Selic que, por sua vez, resulta de disposição legal (art. 226 da Lei nº 6.763/75) c/c a Resolução nº 2.880/97.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento ao Recurso nº 40.060129994-61 e, quanto ao Recurso nº 40.060130105-60, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial para restabelecer as exigências fiscais, exceto às relativas à energia elétrica consumida nas correias transportadoras de longa distância (TCLD) para o transporte do minério bruto entre as minas, e, ainda, excluir os juros e multas, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07. Vencidos, em parte, os Conselheiros André Barros de Moura, Antônio César Ribeiro (Relator) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento e os Conselheiros Danilo Vilela Prado e José Luiz Drumond (Revisor), que restabeleciam as exigências fiscais excluindo, apenas, os juros e multas, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

totais do estabelecimento. Designado relator o Conselheiro Mauro Heleno Galvão. Pela Recorrida, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 25 de novembro de 2011.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Relator Designado

cam

CC/MG

Acórdão:

3.785/11/CE

Rito: Ordinário

PTA/AI:

01.000164868-10

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Recurso de Revisão: 40.060130105-60, 40.060129994-61 (Coob.)
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Vale S/A (Coob.)
IE: 317024161.00-01
Recorrida: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR (Aut.)
Vale S/A
Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)(Aut. e Coob.)
Origem: DF/Belo Horizonte – BH-3

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Relembre-se, inicialmente, que a presente autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2005 a abril de 2007, apurado mediante recomposição da conta gráfica, face à imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em notas fiscais de entrada concernentes à energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações considerados pela Fiscalização como fora do processo de industrialização.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado pelo Fisco, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, II e 55, XXVI da Lei n.º 6.763/75, respectivamente.

Os “locais” em que energia elétrica foi consumida, com a glosa dos créditos a ela inerentes, estão listados na planilha de fls. 111/200, indicados pela resposta “Não”, na coluna “Crédito de ICMS”.

O Fisco considerou que parte da energia elétrica ingressada no estabelecimento autuado, não era consumida no processo industrial (na mineração, no presente caso), sendo classificada como “material de uso e consumo”, cujo crédito de ICMS é expressamente vedado pelo art. 70, inciso III do RICMS/02.

Contudo, é exatamente o próprio RICMS/02 apresentado pelo Fisco que condiz à certeza e propriedade do crédito apropriado pela Recorrida/Autuada, pois a legislação que rege a matéria, no citado regulamento, assim dispõe:

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou prestações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2007. (Efeitos de 17/12/02 a 31/12/06)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011. (Efeitos a partir de 1º/01/07)

§ 1º - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

(...)

2) o valor do imposto correspondente à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

(...)

2.2) são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 1º/01/07 a 13/08/07)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 17/12/02 a 31/12/06)

(...) (grifou-se)

Consoante previsto na Instrução Normativa SLT nº 01/86, o conceito de produto intermediário, para efeito do crédito do imposto, é aquele que empregado diretamente no processo de industrialização, seja integrado ao novo produto. Foi definido ainda, por extensão, o conceito de produto intermediário como aquele que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido, imediatamente e integralmente, no curso da industrialização.

Prosseguindo, o ato normativo diz que, por consumo imediato, entende-se o consumo direto no processo de industrialização, ou seja, em um ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutra vertente, por consumo integral, entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, ou seja, o consumo ou desgaste, contínuo, gradativo e progressivo, na linha de industrialização, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento da finalidade específica no processo, sem comportar recuperação ou restauração.

Pelas normas estaduais, não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos, tais como ferramentas, instrumentos ou utensílios que, embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização, não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

Também não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos, tais como partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

De acordo com a Instrução Normativa SLT n° 01/86, excepcionam-se as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as complementa ou as contém.

Contudo, no caso de empresas do setor de mineração, não basta examinar apenas a Instrução Normativa SLT n° 01/86, mas também devem ser verificadas as regras contidas na Instrução Normativa SLT n° 01/01, a saber:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT N° 01/01

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS, pelas empresas mineradoras.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto n.º 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que, para efeito de apuração do valor do ICMS a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de extração e industrialização de minérios, integra-se ao novo produto;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no processo da extração ou industrialização;

considerando que o processo de extração tem início com a fase de desmonte (arriamento do minério ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado de minério ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais) e termina com a fase de estocagem;

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

considerando que, estudos desenvolvidos motivaram a revisão de conceitos, RESOLVE:

Art. 1º - Por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Art. 2º - Para efeitos de crédito no imposto, considera-se produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento.

Art. 3º - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

À luz das normas acima transcritas fica claro que o processo de extração tem início com a fase de desmonte e termina com a fase de estocagem. Assim, a energia elétrica utilizada pela Recorrida/Autuada e cujo crédito se pretende estornar está inserida neste contexto, sendo, portanto, devido o crédito do imposto em relação às suas aquisições.

Essa Instrução Normativa SLT n.º 01/01 veio ao encontro de antiga reivindicação dos contribuintes da atividade de mineração, no sentido de definir e regulamentar as etapas que compreendiam seu processo produtivo. Isso era importante porque o direito ao crédito de ICMS está intimamente ligado ao processo produtivo e esses contribuintes queriam ver reconhecidos alguns créditos que, antes dessa instrução normativa, sobre eles pairavam dúvidas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A atividade-fim da Recorrida/Autuada é a mineração. Portanto, de acordo com o dispositivo acima transcrito, seu processo produtivo começa no desmonte e termina na estocagem.

A movimentação de minério entre essas fases também faz parte do processo produtivo da mineradora. De forma didática e simplificada, o processo produtivo de uma mineradora pode ser assim resumido:

- Extração: feita através de detonações. Depois o minério é retirado por escavadeiras e transportado por caminhões para a fase de processamento (ou beneficiamento).

- Beneficiamento: são realizadas as britagens (primária, secundária e terciária), o peneiramento (primário, secundário e terciário) e a classificação.

- Estocagem: após acumulados em pilhas, os quatro tipos de minério produzidos pela MBR (Lump Ore, Hematitinha, Sinter Feed e Pellet Feed Fine) estão prontos para serem levados aos clientes.

Mas este processo não se encerra neste momento pois, após esse processo, o minério é transportado por caminhões ou Correias Transportadoras de Longa Distância (TCLD) e embarcado em trens para o transporte até seu destino.

Cumprir destacar que, todo o funcionamento do processo produtivo é em função do produto – minério de ferro. Logo, seguindo-se o produto, acompanhando-se todo o trajeto por ele percorrido, têm-se todas as respostas necessárias para a definição de quais produtos adquiridos pela mineradora dão direito ao crédito do ICMS.

O minério é extraído da rocha, a escavadeira o coloca em caminhões/correia transportadora, que o transporta até o britador primário. Por meio de correia transportadora ele é levado para o peneiramento primário, após isso segue para a britagem secundária, depois para a terciária, segue para o peneiramento secundário, segue para o classificador, depois para o hidrociclone, filtragem, estocagem. Naturalmente existem diversos atalhos nesse caminho, pois cada “tipo” de minério (granulação) tem um caminho próprio, às vezes mais curto às vezes mais longo, mas, basicamente, esse é o percurso do produto.

Logo, a matéria-prima é, indiscutivelmente, o minério de ferro, tudo o que se agrega ao produto nesse caminho, é produto intermediário, tudo o que é consumido em contato com o produto, também é produto intermediário. Os britadores, as peneiras, as correias transportadoras (o equipamento), os hidrociclones são bens do ativo permanente que fazem parte do processo de produção, logo, todos são bens cujos créditos são autorizados pela legislação tributária.

As partes e peças que se desgastam nesses ativos pelo contato direto com o produto (*manta da correia transportadora, por ex.*) também são passíveis de creditamento. Todos esses conceitos estão descritos nas Instruções Normativas nºs 01/86, 01/98 e 01/01.

A entrada de energia elétrica no estabelecimento somente gera direito a créditos de ICMS se for consumida no processo produtivo da mineração, isto é: no desmonte, na movimentação de material entre o desmonte e o beneficiamento, no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

beneficiamento, na movimentação de material entre o beneficiamento e a estocagem e na própria estocagem e no carregamento até o destino final.

Importante destacar que o Fisco já considerou como passível de creditamento a energia elétrica consumida em:

- Extração de Minério;
- Despesas Gerais Minério;
- Sistemas de Britagem, Peneiramento e Beneficiamento;
- Perfuratrizes Elétricas;
- Escavadeiras Elétricas;
- Alimentações ITM;
- Plantas de Homogeneização;
- Plantas de Beneficiamento;
- Espirais;
- Plantas de Concentração;
- Plantas de Filtragem/Ciclonagem.

Contudo, a glosa de créditos efetuada pelo Fisco, mesmo mantendo os casos acima elencados, ainda foi além do determinado pela legislação.

Conforme já ressaltado, a Instrução Normativa n.º 01/01 definiu o processo produtivo de uma mineradora.

No caso em tela, conforme todos os documentos acostados aos autos demonstram, o processo produtivo da Recorrida/Autuada é integrado e se estende até a conclusão de seu produto final. Para tanto o minério é transportado por caminhões ou Correias Transportadoras de Longa Distância (TCLD) e embarcados em trens para o transporte.

As Correias Transportadoras de Longa Distância (TCLDs) transportam o minério de ferro de uma mina à outra e dessas aos terminais ferroviários localizados em Andaime e Olhos D'Água.

Cumprе ressaltar que, especificamente para o caso em tela, dada a possibilidade de escrituração centralizada, não é suficiente para descaracterizar o processo unificado da Recorrida/Autuada, o fato das minas serem estabelecimentos autônomos, com inscrições estaduais distintas.

Também não o é o fato dos terminais ferroviários não se encontrarem, exclusivamente, em suas dependências.

As TCLDs fazem o trabalho que seria realizado por caminhões transportando minério de ferro de um para outro estabelecimento e para os terminais ferroviários.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, a Instrução Normativa SLT n.º 01/01 é clara ao tratar da possibilidade de crédito das correias transportadoras, às quais se assemelham as TCLDs.

Mesmo que se adote o entendimento de que a função das TCLDs se assemelha a uma “prestação de serviço de transporte”, às mineradoras, dadas as peculiaridades da atividade o crédito deve ser reconhecido. O processo produtivo de cada mina não termina em etapa anterior a esse transporte, como acredita a Fiscalização.

Todas as minas da Recorrida/Autuada possuem inscrições estaduais próprias, documentos fiscais próprios, arquivos eletrônicos entregues de forma distinta, mas, por concessão do próprio Estado (SEF/MG), a apuração do imposto de todas as minas é centralizada, o que não descaracteriza a autonomia dos estabelecimentos, contudo, traduz a forma como o processo produtivo da Recorrida/Autuada ocorre e é reconhecido pelo Estado.

Se é certo que, ao definir o processo produtivo de uma mineradora, a Instrução Normativa n.º 01/01 não aboliu o conceito de autonomia dos estabelecimentos, também é certo que tal instrumento reconheceu como se dá o processo produtivo em sua integralidade.

Assim, uma mina pode ter seu setor produtivo limitado apenas à extração, outra mina tem seu setor produtivo limitado ao beneficiamento, outras possuem em seu estabelecimento todas as fases de produção e outras têm uma integração que conduz ao processo produtivo final, todas estas estão definidas na Instrução Normativa SLT n.º 01/01.

A Instrução Normativa n.º 01/01 reconhece este processo produtivo integrado.

O minério para ser levado para o Terminal Ferroviário de Andaime e embarcado nos vagões, precisa ser transferido da pilha para a TCLD, o que é feito por equipamentos: alimentadores, empilhadeiras e retomadoras.

Portanto, a alimentação das correias pode ser comparada ao carregamento de um caminhão, logo, dá-se no curso do processo produtivo.

Segundo a Recorrida/Autuada, a água retirada do Poço Artesiano (Poço Tubular Profundo) é utilizada no próprio beneficiamento do minério de ferro, para lavagem e separação por granulometria, através de peneira, hidrociclone, coluna de flotação, separação magnética.

Quanto à captação do Rio Itabira, a Recorrida/Autuada afirma que a água é retirada para o processo produtivo, especificamente para o beneficiamento e tratamento do minério de ferro.

A água é essencial para o processo produtivo, a energia elétrica consumida para sua captação gera direito a créditos de ICMS, uma vez que consumida no processo industrial (extração, beneficiamento, movimentação interna ou estocagem de minério), como determina o art. 66, III, § 4º, inciso I, alínea “b” do RICMS/02, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

(...)

§ 4º - Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

I - até 31 de dezembro de 2006:

a - que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

b - que for consumida no processo de industrialização;

c - que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais.

A água em si tem participação essencial e específica no processo produtivo. Contudo, para que esta participação se concretize, é necessária a energia elétrica consumida na sua captação que está inserida, portanto, diretamente no processo industrial.

O processo de industrialização das minas está perfeitamente delineado nas plantas anexadas a este PTA e nas atividades anteriormente enumeradas, cujos créditos de ICMS a elas vinculados devem ser integralmente mantidas pela Recorrida/Autuada.

O minério de ferro que não possui aproveitamento comercial recebe o nome de rejeito. As barragens são uma forma de armazená-los de modo racional, para amenizar a degradação do meio ambiente.

Ademais, a água lançada na barragem de rejeito retorna ao processo produtivo depois de decantada, mediante bombeamento, tendo repercussão no processo produtivo, sendo assim, a energia elétrica consumida nesse bombeamento, gera direito a créditos do imposto.

Da planta acostada aos autos, observa-se que a MBR, ora Recorrida/Autuada, possuía 03 (três) terminais ferroviários: Andaime, Sarzedo e Olhos D'água. Esses terminais concentravam o escoamento de toda a produção de minério de ferro das minas, por ferrovia, para dentro e fora do Brasil.

As TCLDs transportam o minério até os terminais de Andaime (TFA) e Olhos D'água (TOD), onde ocorre o carregamento dos vagões dos trens.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já explicado, essa atividade é realizada dentro do processo produtivo das diversas minas.

Não bastasse a situação relativa a energia elétrica que deve ter seu crédito garantido por força das normas estaduais de regência de matéria em todo o período autuado, também deve ser lembrada a regra que vigorou até 13 de agosto de 2007.

Isto porque, em face da norma albergada na Lei Complementar nº 87/96, por se tratar de contribuinte exportador, o RICMS/02 tratava da matéria no art. 66, com a seguinte disposição:

Art. 66 - (...)

Parágrafo primeiro - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

2) o valor do imposto correspondente à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período.

(...)

2.2) são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto na condição de elemento indispensável à sua composição;

(...)

Na esteira na norma geral da Lei Complementar nº 87/96, o mencionado dispositivo do RICMS/MG prescrevia:

Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;

Verificadas as normas que regem a matéria é possível perceber com clareza que, para as empresas industriais não exportadoras, o creditamento se restringe à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Por outro lado, em se tratando de exportação, permitia-se a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial.

Existindo a diferença no Regulamento do ICMS mineiro, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é produto intermediário, caracterizando-se exatamente por aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Pelo que consta da legislação, à época dos fatos geradores, resta cristalina a intenção da norma em tratar os exportadores de forma distinta dos demais contribuintes para efeito de crédito do imposto. Este entendimento está, inclusive, em consonância com as normas federais, uma vez que a Lei Complementar n.º 87/96 veio, exatamente, com o intuito de desoneração das exportações. Portanto, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

norma mineira não estava sozinha, mas total e adequadamente inserida em um contexto maior.

Não é possível e nem plausível dentro da melhor técnica de interpretação afirmar que os dois dispositivos que tratavam separadamente exportadores e não-exportadores possuíam igual conteúdo.

É evidente o tratamento diferenciado ao estabelecimento exportador, buscando a interpretação finalística da Lei Complementar nº 87/96, que traz em seu bojo a desoneração da exportação.

Neste sentido, a norma regulamentar mineira concedeu diversos créditos aos exportadores, que não são ainda admitidos aos estabelecimentos com foco exclusivamente nacional.

A título de exemplo, o disposto no inciso VII do art. 66 do RICMS/02 autorizava o lançamento dos créditos relativos aos insumos empregados no transporte realizado em veículos próprios, conforme preconiza o dispositivo a seguir transcrito:

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos;

(...)

Assim, em tese, pelo menos até 13 de agosto de 2007, data de revogação dos dispositivos do RICMS/02 que autorizavam a apropriação dos créditos de forma diferente, os créditos lançados pela Recorrida/Autuada se mostram corretos.

Por outro lado, é visível que a ação fiscal trouxe uma interpretação diferenciada, realizada após a revogação dos dispositivos relativos aos exportadores, sendo claro que, durante o exercício de 2005 até 2007, outros Agentes do Fisco admitiram os creditamentos na forma realizada pela Recorrida/Autuada, amparados pelas normas em vigor à época, convalidando, com este procedimento, a apuração proporcional efetuada.

Dentro desta análise, cabem também as normas contidas no art. 146 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Neste sentido, o Professor Hugo de Brito Machado, em seu livro “Comentários ao Código Tributário Nacional”, assim se manifesta ao interpretar o citado art. 146:

“Com efeito, a Administração Tributária é simplesmente uma aplicadora da lei. Se a lei não pode retroagir, pela mesma razão também não pode retroagir a mudança do critério jurídico adotado pela Administração em sua aplicação.

Isto, porém, não quer dizer que a atividade administrativa, nem a atividade jurisdicional devam ficar também submetidas sempre ao mesmo critério, (...), posto que a Administração pode e deve corrigir os seus atos ilegais, e a atividade jurisdicional pode envolver a correção de erros na aplicação da lei, e nestes casos certamente deve ocorrer a produção de efeitos para o passado, como se passa a demonstrar.”

É fundamental que, mesmo em decisões administrativas, sejam preservadas a estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança. Esta regra deve ser vista não só em relação a um mesmo contribuinte, mas a todos aqueles que se encontrem na mesma situação.

A Administração Pública não pode tratar os casos que estão no passado de modo a se desviarem da prática até então utilizada e na qual o contribuinte tinha confiado. Esta regra tem que ter a mesma validade para todos os contribuintes que estejam na mesma situação. Assim, se a Administração Pública aplica determinada regra e interpretação para um contribuinte, não pode tratar de forma desigual outro contribuinte que esteja na mesma situação do primeiro, devendo a ele estender igualitário tratamento.

O que pretende o Código Tributário Nacional é atenuar os efeitos bruscos da mudança de critérios da Administração, ao estabelecer que a observância dos atos normativos, no caso em tela o próprio Regulamento do ICMS, excluiria as exigências.

A partir do momento que o Fisco adota o entendimento contido no próprio Regulamento do ICMS em sua versão original e antes da alteração ocorrida em 12 de agosto de 2007, para promover autuações, cabe ao órgão julgador administrativo pacificar este entendimento levando-o aos processos sob sua análise em que a regra foi aplicada distintamente.

Ademais, se o Fisco aplica um critério para determinado contribuinte deve fazê-lo para todos aqueles que se encontrem em igual situação sob pena de variar-se de critério jurídico por simples oportunidade e converter a regra da atividade de lançamento de plenamente vinculada (art. 142 do Código Tributário Nacional) para discricionária.

Além do acima citado cumpre também destacar que as normas contidas no Decreto nº 45.388, 02 de junho de 2010, publicado em 03 de junho de 2010, não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alteram o posicionamento aqui destacado. Isto porque o Decreto nº 45.388/10, trata de uma situação especial, clara e pontual.

Veja-se o que fica descrito na ementa do Decreto n.º 45.388/10:

DECRETO Nº 45.388, DE 2 DE JUNHO DE 2010

Dispõe sobre o pagamento do crédito tributário, com dispensa ou redução de multas e juros, decorrente de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação, ou à entrada de insumos empregados no transporte do referido produto em veículo próprio.

Assim, as regras contidas no Decreto nº 45.388/10 só devem ser aplicadas para os casos de pagamento do crédito tributário com dispensa ou redução de multas e juros e não para todos os casos.

Reforça este entendimento a Resolução nº 4.229/10 que disciplina as regras contidas no Decreto nº 45.388/10.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso de Revisão nº 40.060130105-60 interposto pela Fazenda Pública Estadual.

Sala das Sessões, 25 de novembro de 2011.

Antônio César Ribeiro
Conselheiro

Cam

Acórdão:	3.785/11/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000164868-10	
Recurso de Revisão:	40.060130105-60, 40.060129994-61 (Coob.)	
Recorrente:	Fazenda Pública Estadual	

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale S.A. (Coob.)
IE: 317024161.00-01

Recorrida: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR, Vale S.A.,
Fazenda Pública Estadual

Autuado: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR
IE: 319001791.04-12

Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s) (Aut. e Coob.)

Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

Voto proferido pelo Conselheiro José Luiz Drumond, 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.

Os votos condutores entenderam por excluir as exigências fiscais referentes ao crédito do imposto da energia elétrica consumida nas correias transportadoras de longa distância (TCLD) para o transporte do minério bruto entre as minas. O que divergiu este Conselheiro por entender que, no caso presente, a energia elétrica consumida nas diversas áreas dos estabelecimentos da Recorrida/Autuada tem a característica de material de uso e consumo.

De início, ressalta-se que os argumentos expostos no item 3.2 do parecer da Assessoria do CC/MG são os mesmos que norteiam o entendimento deste Conselheiro e por esta razão passam a compor o presente voto vencido, salvo algumas alterações e adaptações de estilo.

A autuação trata de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2005 a abril de 2007, apurado mediante recomposição da conta gráfica, face à constatação de aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em notas fiscais de entrada concernentes à energia elétrica consumida em máquinas, equipamentos e instalações fora do processo de industrialização.

Os “locais” em que a energia elétrica foi consumida, com a glosa dos créditos a ela inerentes, estão listados nas planilhas de fls. 111/200, indicados pela resposta “**NÃO**”, na coluna “**Crédito de ICMS**”, sendo que os dados nelas contidos foram extraídos de documentos fornecidos pela própria empresa autuada.

A energia elétrica ingressada no estabelecimento autuado, não consumida no processo industrial (na mineração, no presente caso), é considerada “**material de uso e consumo**”, cujo crédito de ICMS é expressamente vedado pelo art. 70, inciso III do RICMS/02, *verbis*:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento.

O processo produtivo das empresas mineradoras foi definido pela Instrução Normativa SLT nº 01/01 da seguinte forma:

Art. 1º - Por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Essa IN veio ao encontro de antiga reivindicação dos contribuintes da atividade de mineração, no sentido de definir e regulamentar as etapas que compreendiam seu processo produtivo. Isso era importante porque o direito ao crédito de ICMS está intimamente ligado ao processo produtivo e esses contribuintes queriam ver reconhecidos alguns créditos que, antes dessa IN, sobre eles pairavam dúvidas.

A **atividade-fim da MBR é a mineração**. Portanto, de acordo com o dispositivo acima transcrito, seu processo produtivo começa no **desmonte** e termina na **estocagem**. O que existe entre essas fases resume-se no **beneficiamento** do minério de ferro extraído.

A movimentação "**interna**" de minério entre essas fases (transporte dentro do próprio estabelecimento) também faz parte do processo produtivo da mineradora. De forma didática e simplificada, o **processo produtivo** de uma mineradora pode ser assim resumido:

- **EXTRAÇÃO**: feita através de detonações. Depois o minério é retirado por escavadeiras e transportado por caminhões para a fase de processamento (ou beneficiamento).
- **BENEFICIAMENTO**: são realizadas as **britagens** (primária, secundária e terciária), o **peneiramento** (primário, secundário e terciário) e a **classificação**.
- **ESTOCAGEM**: após acumulados em pilhas, os quatro tipos de minério produzidos pela MBR (Lump Ore, Hematitinha, Sinter Feed e Pellet Feed Fine) estão prontos para serem levados aos clientes.

Nesse momento termina o processo produtivo da mineradora, lembrando que a movimentação interna do minério pode ser feita por correia transportadora ou caminhões.

Após esse processo, o minério é transportado por caminhões ou Correias Transportadoras de Longa Distância (TCLD) e embarcados em trens para o transporte até seu destino.

Todo o funcionamento do processo produtivo é em função do produto – **minério de ferro**. Logo, seguindo-se o produto, acompanhando-se todo o trajeto por ele

percorrido, têm-se todas as respostas necessárias para a definição de **quais** produtos adquiridos pela mineradora dão direito ao crédito do ICMS.

O minério é extraído da rocha, a escavadeira o coloca em caminhões/correia transportadora, que o transporta até o britador primário. Por meio de correia transportadora ele é levado para o peneiramento primário, após isso segue para a britagem secundária, depois para a terciária, segue para o peneiramento secundário, segue para o classificador, depois para o hidrociclone, filtragem, estocagem. Naturalmente existem diversos atalhos nesse caminho, pois cada “tipo” de minério (granulação) tem um caminho próprio, às vezes mais curto às vezes mais longo, mas, basicamente, esse é o percurso do produto.

Logo, a **matéria-prima** é, indiscutivelmente, o **minério de ferro**, tudo o que se **agrega** ao produto nesse caminho é **produto intermediário**, tudo o que é **consumido em contato com o produto**, também, é **produto intermediário**. Os **britadores**, as **peneiras**, as **correias transportadoras** (o equipamento), os **hidrociclones** são **bens do ativo permanente** que fazem parte do processo de produção, logo, **todos** são bens cujos créditos são autorizados pela legislação tributária.

As partes e peças que se desgastam nesses ativos **pelo contato direto** com o produto (*manta da correia transportadora, por ex.*) também são passíveis de creditamento. Todos esses conceitos estão descritos nas Instruções Normativas n°s 01/86, 01/98 e 01/01.

Conclui-se que, se a IN SLT n° 01/01 define o que seja **processo produtivo**, estabelecendo inclusive suas etapas, é possível concluir que as atividades exercidas em uma mineradora, que não estejam incluídas nessas definições, não fazem parte do processo produtivo, podendo ser denominadas linhas marginais de produção, linhas auxiliares de produção, etc.

Portanto, a entrada de energia elétrica no estabelecimento somente gera direito a créditos de ICMS se for consumida **no processo produtivo** da mineração (no processo de industrialização), isto é: no desmonte, na movimentação de material entre o desmonte e o beneficiamento, no beneficiamento, na movimentação de material entre o beneficiamento e a estocagem e na própria estocagem.

Seguindo a lógica acima explicitada, **foram concedidos créditos de ICMS** relativos à entrada da energia elétrica consumida em:

1. Extração de Minério;
2. Sistemas de britagem móvel;
3. Perfuratrizes elétricas;
4. Escavadeiras elétricas;
5. Alimentações ITM;
6. Plantas de homogeneização;
7. Plantas de beneficiamento;
8. Espirais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

9. Plantas de concentração;

10. Plantas de filtragem/Ciclonagem;

Portanto, a glosa de créditos restringiu-se à energia elétrica consumida em áreas/equipamentos **não** integrantes do processo produtivo (extração, beneficiamento, movimentação interna e estocagem), quais sejam:

a. **TCLDs diversas (*Transportadoras de Correia de Longa Distância*):**

Foram estornados créditos de energia elétrica consumida nas seguintes Transportadoras de Correia de Longa Distância (TCLD):

TCLD	Descrição
TCLD MUT/TOD	Transporte de minério de ferro da Mina Mutuca para o Terminal Ferroviário de Olhos D'água - TOD
TCLD - PRODUTO - MUT/TOD	Transporte de minério de ferro da Mina Mutuca para o Terminal Ferroviário de Olhos D'água - TOD
TCLD - VGR/TFA	Transporte de minério de ferro da Mina Vargem Grande para o Terminal Ferroviário de Andaime - TFA
TCLD PRÉ-PROD - CMT/VGR	Transporte de minério de ferro para beneficiamento da Mina Capitão do Mato para Vargem Grande
TCLD PRÉ-PROD - TAM/CMT	Transporte de minério de ferro para beneficiamento da Mina Tamanduá para Capitão do Mato
TCLD PROD - PIC/TFA	Transporte de minério de ferro da Mina do Pico para o TFA
TCLD PROD - VGR/TFA	Transporte de minério de ferro da Mina de Vargem Grande para o TFA

Conforme já ressaltado, A IN nº 01/01 definiu que o processo produtivo de uma mineradora tem início com o desmonte e termina com a estocagem.

Após esse processo, o minério é transportado por caminhões ou Correias Transportadoras de Longa Distância (TCLD) e embarcados em trens para o transporte até seu destino.

As TCLDs transportam o minério de ferro de uma mina à outra e dessas aos terminais ferroviários localizados em Andaime e Olhos D'Água, devendo-se ressaltar que as minas são estabelecimentos autônomos, com inscrições estaduais distintas e os terminais ferroviários não se encontram em suas dependências.

As TCLDs fazem o trabalho que seria realizado por caminhões transportando minério de ferro de um para outro estabelecimento e para os terminais ferroviários. Grosso modo, fazem uma “prestação de serviço de transporte”. O processo produtivo de cada mina termina em etapa anterior a esse transporte – a estocagem.

Todas as minas da autuada possuem inscrições estaduais próprias, documentos fiscais próprios, escrituração fiscal própria, arquivos eletrônicos entregues de forma distinta, etc. Por concessão da SEF/MG, a apuração do imposto de todas as Minas é centralizada, mas esse fato não descaracteriza a autonomia dos estabelecimentos.

Importante ressaltar que, ao definir o processo produtivo de uma mineradora, a IN nº 01/01 não aboliu o conceito de autonomia dos estabelecimentos, e nem poderia. Assim, uma mina pode ter seu setor produtivo limitado apenas à extração, assim como outra mina tem seu setor produtivo limitado ao beneficiamento e outras que possuem em seu estabelecimento todas as fases de produção definidas na IN nº 01/01.

A IN nº 01/01 não tem o condão de transformar dois estabelecimentos autônomos em um estabelecimento único, apenas porque a produção, de acordo com suas definições, inicia-se em um estabelecimento e termina em outro.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b. Alimentação TCLD e Recuperação Prod TCLD:

De acordo com as informações prestadas pela própria Impugnante, essas rubricas estão vinculadas à “alimentação do transportador de correia de longa distância com minério”, para movimentação do produto entre as unidades da empresa.

RUBRICA	DESCRIÇÃO	ETAPA
ALIMENTAÇÃO TCLD - VGR/TFA	Alimentação do transportador de correia de longa distância com minério	Estocagem e movimentação de produtos entre unidades via correia transportadora
RECUPERAÇÃO PROD TCLD - PIC/TFA	Alimentação do transportador de correia de longa distância com minério da Mina do Pico através de uma recuperadora	Estocagem e movimentação de produtos entre unidades via correia transportadora
RECUPERAÇÃO PROD TCLD - VGR/TFA	Alimentação do transportador de correia de longa distância com minério da Usina de Vargem Grande e Abóboras	Estocagem e movimentação de produtos entre unidades via correia transportadora

O Fisco, por sua vez, tece as seguintes considerações sobre o tema:

“As Minas do Pico e Vargem Grande possuem unidades de beneficiamento. O minério de ferro depois de beneficiado é estocado em pilhas (= **estocagem** de acordo com Art.1º da IN 01/01). Termina aí a etapa de industrialização, o minério está beneficiado e pronto para a venda.

Quando vai ser levado para o Terminal Ferroviário de Andaime para ser embarcado nos vagões, o minério, que estava estocado, precisa ser transferido da pilha para a TCLD, o que é feito por equipamentos: alimentadores, empilhadeiras e retomadoras. Existem diversos tipos desses equipamentos, cada um adequado para determinado fim.

Importante salientar que, toda essa etapa é realizada **após o término do processo de industrialização.**”
(Grifos Originais)

Assim, pelas mesmas razões apontadas no item anterior, a glosa de créditos efetuada pelo Fisco afigura-se correta, uma vez que vinculados a consumo de energia elétrica em TCLDs.

c. Carregamento TFA/PIC, Carregamento TOD, Recuperação Prod TCLD - PIC/TFA, Recuperação Prod TCLD - VGR/AND e Sistema de Carregamento de Trens:

De acordo com as informações do Fisco, o minério que chega ao Terminal Ferroviário Olhos D'Água (TOD), que fica situado fora de qualquer estabelecimento da MBR, já se encontra beneficiado e pronto para embarque nas composições, sendo geralmente proveniente da Mina da Mutuca (unidade de beneficiamento).

O mesmo acontece com o Sistema de carregamento de trens. O minério já se encontra beneficiado e pronto para a venda, chegando ao Terminal Ferroviário por TCLDs que o deposita em pilhas. À medida que os vagões vão passando, o minério é retirado das pilhas, por “retomadoras”, e é carregado nas composições.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da mesma forma, o minério de ferro que é embarcado no Terminal Ferroviário de Andaime (TFA) também já se encontra beneficiado e pronto para o embarque.

Essas informações são consistentes com aquelas apresentadas pela Impugnante, no sentido de que essas rubricas estão vinculadas à “Expedição de Produtos”, ou seja, expedição de minério de ferro beneficiado, pronto para embarque e venda.

RUBRICA	DESCRIÇÃO	ETAPA
CARREGAMENTO NO TOD	Sistema de carregamento via silos (unidade operacional TOD) onde são carregados composições ferroviárias, conforme demanda de atendimento a clientes. Sistema possui balança dinâmica que faz a contabilização da massa de carregamento em	Expedição de produtos
SISTEMA CARREGAGEM DE TRENS	Sistema de carregamento via silos (unidade operacional TFA) onde são carregados composições ferroviárias, conforme demanda de atendimento a clientes. Sistema possui balança dinâmica que faz a	Expedição de produtos
CARREG TFAPIC	Sistema de carregamento de trens via silo, com operação direta desde a retomadora de produtos na Mina do Pico, o transporte do mesmo via correia para o Terminal de Andaime e posterior carregamento direto a trem com blendagem de minério do pátio de	Movimentação e expedição de produtos

Portanto, a energia elétrica relativa a essas rubricas não gera direito a créditos de ICMS, uma vez que consumida fora do processo de industrialização (atividade realizada após o término do processo produtivo das diversas minas).

d. Oficinas de Manutenção:

O contribuinte tem nas dependências de algumas minas oficinas de manutenção de veículos, máquinas e equipamentos. A atividade produtiva da MBR não é conserto ou manutenção e sim mineração de minério de ferro, logo, tal atividade não faz parte do seu processo produtivo.

e. Administração e Apoio:

Como todo estabelecimento industrial, as minas possuem locais onde são escriturados documentos fiscais e de pessoal, onde são realizadas as transações comerciais, as reuniões de pessoal, etc. No entanto, a atividade contábil, de pessoal, de compras, de vendas, etc., não faz parte de seu processo produtivo, que é a mineração.

f. Miguelão:

A Autuada, ao responder indagação da Assessoria sobre o estabelecimento denominado “Miguelão” (IE: 448.001791.1445), informou que este desenvolve a atividade de “laboratório de análise de minério, em apoio à atividade de extração”, o que confirma a informação do Fisco de que se trata de estabelecimento autônomo, onde não se pratica a atividade produtiva de mineração de minério de ferro.

g. Poços Artesianos e Sistema Água Nova/Recuperada:

Segundo a Impugnante, a água retirada do Poço Artesiano (Poço Tubular Profundo) é utilizada no próprio beneficiamento do minério de ferro, para lavagem e separação por granulometria, através de peneira, hidrociclone, coluna de flotação, separação magnética.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao “Sistema Água Nova/Recuperada”, informa que se refere a sistema de captação de água que utiliza fontes de água nova com reaproveitamento após utilização dentro da usina, via captações auxiliares.

Cabe destacar, inicialmente, que a Impugnante não respondeu **plenamente** o quesito nº 2.1 desta Assessoria, pois, embora tenha afirmado que a água participa do processo produtivo, **não** informou qual a proporção em relação ao total de água produzida.

De toda forma, ainda que a água seja essencial para o processo produtivo, a energia elétrica consumida para sua captação não gera direito a créditos de ICMS, uma vez que não consumida no processo industrial (extração, movimentação interna, beneficiamento, ou estocagem de minério), como determina o art. 66, III, § 4º, “b”, do RICMS/02.

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

(...)

§ 4º - Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

I - até 31 de dezembro de 2006:

a - que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

b - que for consumida no processo de industrialização;

c - que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais.

A água em si pode ter participação essencial e específica no processo produtivo, mas a energia elétrica consumida na sua captação não se confunde com aquela utilizada diretamente no processo industrial.

O processo de industrialização das minas está perfeitamente delineado nas plantas anexadas a este PTA e nas atividades anteriormente enumeradas, cujos créditos de ICMS a elas vinculados foram integralmente mantidos pelo Fisco.

Além disso, às fls. 466/471, do PTA nº 01.000163944-19, que tramitará juntamente com o presente processo, consta a informação de que a água é utilizada também em atividades totalmente diferentes da atividade de mineração, tais como:

aspersão de estradas, aspersão de vagões, abastecimento de pipas p/irrigação de vias, lavadores de básculas, bombeamento em barragem.

h. Barragens de Rejeitos:

O minério de ferro que não possui aproveitamento comercial recebe o nome de rejeito. As barragens são uma forma de armazená-los de modo racional, para amenizar a degradação do meio ambiente. Não faz parte do processo produtivo de uma mina.

Assim como mencionado no item anterior, o fato da água lançada na barragem de rejeito retornar ao processo produtivo depois de decantada, mediante bombeamento, não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, pois, ainda que se consuma energia elétrica nesse bombeamento, tal consumo não gera direito a créditos do imposto, por ocorrer fora do processo de industrialização propriamente dito.

i. Despesas Gerais - Estéril:

A extração do minério é feita por detonações, após esta o minério é retirado por escavadeira e introduzido no processo produtivo da mineradora. Dá-se o nome de estéril aos resíduos não aproveitáveis na produção.

Se não são aproveitáveis na produção, não fazem parte do processo produtivo, logo, a energia elétrica consumida na fase de empilhamento do estéril não dá direito ao crédito de ICMS.

Deve-se destacar que a Instrução Normativa nº 01/01, ao definir que o processo produtivo das empresas mineradoras é aquele “*compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem*”, apenas delimitou o marco inicial e o final do referido processo, mas não garantiu o crédito do ICMS na atividade de “**movimentação do estéril**”.

Para que se verifique se determinada mercadoria gera ou não direito a créditos do ICMS na atividade de mineração, deve ser feita uma interpretação conjunta das Instruções Normativas nºs 01/86 e 01/01, o que pode ser verificado através da própria exposição de motivos (considerandos) contida na IN nº 01/01, *verbis*:

“...

considerando que, para efeito de apuração do valor do ICMS a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o **produto intermediário é aquele** que, **empregado diretamente no processo de extração e industrialização de minérios**, integra-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, **produto intermediário é também o que**, embora não se integrando ao novo produto, é **consumido, imediata e**

integralmente, no processo da extração ou industrialização;

considerando que o processo de extração tem início com a fase de desmonte (arriamento do minério ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado de minério ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais) e termina com a fase de estocagem;

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

considerando que, estudos desenvolvidos motivaram a revisão de conceitos, RESOLVE:

Art. 1º - Por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Art. 2º- Para efeitos de crédito no imposto, considera-se produto intermediário, **observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986**, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, **consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento.**

...” (grifou-se)

Quando a Instrução normativa faz alusão a consumo na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento, ela está se referindo ao minério de ferro, desde a fase da extração até seu beneficiamento e estocagem.

Vê-se, pois, que a energia elétrica consumida na movimentação do estéril não se caracteriza como “produto intermediário” (ou insumo energético consumido na produção), uma vez que **NÃO** é empregado diretamente no processo de extração e industrialização de minério e **NÃO** se consome, imediata e integralmente, no processo da extração ou industrialização.

Portanto, a energia elétrica objeto da presente autuação dever ser considerada “material de uso e consumo”, sem direito a crédito do ICMS, face à vedação contida no art. 70, III do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao ICMS exigido, apurado após a recomposição da conta gráfica, foi acrescido a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Corretas, assim, as exigências fiscais constantes no auto de infração, exceto, quanto aos juros e multas relativos a energia elétrica consumida nas áreas dos estabelecimentos, acima mencionadas, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN.

Sala das Sessões, 25 de novembro de 2011.

**José Luiz Drumond
Conselheiro**

CC/MG