

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.332/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163276-81
Impugnação: 40.010126377-26
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas
IE: 313002022.01-20
Proc. S. Passivo: João Manoel Martins Vieira Rolla/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam. Procedimento fiscal respaldado nos arts. 66, inciso V e 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento), pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir as exigências relativas ao produto "Kit Conjunto de Solda", por se caracterizar como produto intermediário; quanto ao produto carbonato de sódio, em pó ou em solução, excluir as exigências até 11/12/04, proporcionalmente à utilização no tratamento da água empregada no processo produtivo; e excluir, integralmente, a majoração da multa isolada, por não restar configurada a reincidência. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/04 a 31/12/04, em face de apropriação indevida de créditos de ICMS originários de aquisições de materiais de uso e consumo.

Exigem-se o ICMS considerado devido, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, esta, majorada em 100% (cem por cento), pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 131/141, requerendo, ao final, o cancelamento das exigências.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 172/185, acompanhada dos documentos de fls. 186/236, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Intimada a ter vistas dos autos a Impugnante se manifesta às fls. 242/257, em razão do que a Fiscalização manifesta-se novamente às fls. 270/277.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 280/297, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências relativas ao produto “Kit Conjunto de Solda”, bem como excluir integralmente a majoração da multa isolada, por não restar configurada a prática de reincidência.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Cuida-se de imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/04 a 31/12/04, em face de apropriação indevida de créditos do imposto originários de aquisições de materiais de uso e consumo.

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito do Fisco de lançar, aplicando-se ao caso o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Não obstante, este Egrégio Conselho de Contribuintes vem decidindo reiteradamente no sentido de que, mesmo em se tratando o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em não havendo pagamento antecipado do imposto não há o que homologar. Assim, referidas decisões afastam a aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, para aplicar a regra geral do art. 173, inc. I.

Com a devida vênia, o entendimento majoritário do CC/MG não se afigura o mais adequado à espécie. Isto porque se fundamenta no pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento *stricto sensu* do imposto, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor apurado em determinado período, e não a atividade (ou o conjunto de atividades) legalmente cometida ao sujeito passivo com vistas à satisfação da obrigação tributária, tal como defende este Relator.

Com efeito, no caso do ICMS é sobejamente sabido que o citado pagamento do imposto é precedido de uma série de deveres instrumentais – as chamadas obrigações acessórias –, tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços (de comunicação e transporte intermunicipal ou interestadual), bem como da declaração do saldo apurado, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o pagamento (*stricto sensu*) do imposto.

Todavia, cabe lembrar que da apuração do imposto nem sempre resultará saldo devedor.

Realmente, consideradas determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio, hipótese em que, evidentemente, não haverá saldo de imposto a pagar, mas ainda assim é evidente que o imposto não deixa de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de penalidades específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN.

Ademais, a teor do disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, a liquidação da obrigação principal do ICMS (isto é, o pagamento do imposto) se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, sendo que o pagamento (*stricto sensu*), efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas secundária da referida liquidação. Confira-se:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar os do crédito, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto (obrigação principal), mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento.

Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar – *mesmo se da apuração resultar saldo credor ou saldo devedor a menor que o devido, seja por erro de fato ou de direito* –, ressalvadas as hipóteses de ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

De se ver, portanto, que o que se homologa não é apenas e exclusivamente o pagamento do saldo devedor do imposto resultante da apuração periódica a que se obriga o contribuinte, mas também aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, mesmo na hipótese de se apurar saldo credor, ainda assim o termo inicial da contagem do prazo decadencial deve obedecer a regra do § 4º do art. 150 do CTN. Caso contrário, ou seja, se a regra aplicável fosse a do art. 173, forçoso seria concluir-se que nesse caso o início da contagem dar-se-ia somente no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se apurar saldo devedor, independentemente da data de ocorrência dos fatos geradores submetidos a fiscalização, uma vez que, diante de sucessivos saldos credores acumulados, obviamente não há tributo a ser lançado.

Assim, ter-se-ia que se admitir que o prazo de que disporia o Fisco para efetuar o lançamento simplesmente não se conta durante o período em que houver saldo credor acumulado, independentemente do tempo que durar, conclusão esta que, em princípio, não se compatibiliza com nenhum dos mencionados dispositivos do CTN que tratam da decadência.

Nesta mesma linha de raciocínio, cita-se excerto do douto voto proferido pelo então Conselheiro Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2ª:

E não se queira dizer que o dispositivo do art. 150 somente se aplica quando houver o pagamento. Na sistemática do ICMS não há um pagamento propriamente dito do imposto destacado. Tanto pode haver um “pagamento” pela compensação total do valor do imposto levado a débito com o crédito a que tem direito o contribuinte, como a compensação pode ser parcial, gerando saldo devedor. Este saldo devedor, quando ocorrer, é que se leva a pagamento.

Logo, pelo menos para o ICMS, o que se apura e deve ser fiscalizado é aquele valor do imposto resultante do confronto entre o débito e o crédito. E desde que a irregularidade decorra da escrituração regular efetivada pelo contribuinte, eventual exigência fiscal submete-se ao prazo decadencial do § 4º, art. 150 do CTN.

A título de exemplo citem-se as seguintes irregularidades sujeitas à decadência do art. 150, § 4º do CTN: a) utilização de alíquota e base de cálculo de forma incorreta; b) apropriação irregular de crédito; c) cálculo do imposto incorreto; d) outras, desde que apuradas na escrita fiscal regular do contribuinte. Isso porque o Fisco homologa é o correto processo de apuração do imposto, desde que todas as irregularidades sejam cometidas sem a presença de dolo, fraude ou simulação. (grifou-se)

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do Em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão nº 17.058/06/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se a regra do § 4.º do art. 150 (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

Em tais casos, a regra prevista no inciso I do *caput* do art. 173 somente se aplica em duas situações:

primeiro, quando o contribuinte, apurando imposto a pagar, deixa de recolhê-lo; segundo, quando, tendo recolhido o tributo por ele apurado, houver dolo, simulação ou fraude.

No primeiro caso, quando o contribuinte apura imposto a pagar e deixa de recolhê-lo, a homologação ficta não se opera, podendo o Fisco exigir de ofício o imposto devido, desde que respeitado o prazo previsto no inciso I do *caput* do art. 173 do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), já que não se opera a homologação tácita, na falta de pagamento de imposto apurado e declarado pelo contribuinte. Quando, no entanto, o contribuinte não apura imposto a recolher, porque entende, ainda que de forma equivocada, aplicável uma isenção, ou por entender que o imposto não é devido, aplica-se também o prazo do § 4.º do art. 150 do CTN, não podendo o Fisco exigir, de ofício, o imposto que entender devido, se ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador. É que, na hipótese, terá ocorrido a homologação tácita.

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração, resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (grifou-se)

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Alberto Xavier, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Leandro Paulsen, Gabriel Lacerda Troianelli, citando-se aqui, por todos, José Souto Maior Borges (Lançamento Tributário, 2ª ed., Malheiros, 1999, p.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

397/400), tal como o fez o então Ministro do STJ (hoje do STF) Luiz Fux, em voto proferido no REsp. 639376/RS:

O art. 150, § 4º do CTN introduz no âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Como, na sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis - ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação - poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumprir a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em consequência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

Consequência imediata dessa ordem de considerações é que a decadência não terá sempre o seu termo inicial disciplinado pelo art. 173 do CTN. (grifou-se)

Em outra passagem do mesmo voto, assevera conclusivamente o próprio Min. Luiz Fux:

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser

o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento. Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal para o pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário.

Transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, não mais poderá o Fisco efetuar o lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário. (grifou-se)

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, inc. I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º, uma vez que esta regra nunca incidiria naquelas hipóteses ensejadoras do lançamento de ofício, isto é, quando entender o fisco que não deva homologar a atividade do contribuinte.

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que devesse o Fisco homologar expressamente a atividade do contribuinte (isto é, quando concordasse com o valor pago antecipadamente), porém, como não é usual tal procedimento, forçoso é concluir-se que na prática a sua aplicação se restringiria às hipóteses de homologação tácita, por inércia da autoridade fiscal.

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a própria razão de ser, o que não coaduna com os mais comezinhos princípios da hermenêutica jurídica, principalmente por se tratar de regra especial (aplicável aos tributos lançados por homologação) em relação à regra geral do art. 173, que se aplica aos demais tributos.

Por isso mesmo, aliás, deve ela (a regra especial) prevalecer, e não o contrário, como entende a corrente majoritária do CC/MG.

Com estas considerações, ainda que minoritariamente, acolhe-se a tese do Impugnante, sob o entendimento que parte do crédito tributário ora exigido – *cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 11 de dezembro de 2004* – já se encontrava extinta quando consumada a intimação do Auto de Infração (11/12/09), pelo que já não poderia mais ser objeto de lançamento, em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, inc. VII, todos do CTN.

Excluem-se, portanto, as exigências decorrentes do estorno de créditos relativos às entradas ocorridas até aquela data.

Quanto ao mérito propriamente dito, o estorno de crédito se refere a três produtos, ou seja: carbonato de sódio em pó, carbonato de sódio em solução e “kit conjunto de solda”, sendo os dois primeiros empregados no tratamento de água.

Conquanto a Impugnante alegue que o carbonato de sódio é empregado no tratamento da água utilizada em seu processo industrial, quando de sua segunda manifestação, ela própria enfatiza às fls. 244 que “o simples fato de que estes insumos

têm uma função ambiental não é suficiente para infirmar o direito ao respectivo crédito”, e continua, após citar o art. 225 da Constituição Federal e a Lei Federal nº 6.938/81, que tratam da *Política Nacional do Meio Ambiente*, “que, em razão das obrigações de natureza ambiental impostas à coletividade e, por corolário, às pessoas jurídicas potencialmente poluidoras, **não se pode** cogitar de um processo produtivo que **não compreenda, como parte indissociável, sistemas de tratamento ambiental**, para evitar ou atenuar os danos derivados do lançamento de rejeitos industriais.” (fls. 245).

Como se vê, é a própria Impugnante quem esclarece que a água em cujo tratamento são empregados os mencionados produtos é aquela já utilizada na linha principal de seu processo industrial, e que, por exigência das leis ambientais, precisa ser purificada antes de sua devolução ao meio ambiente.

Não se trata, portanto, de produtos empregados no tratamento da água a ser utilizada no processo industrial (água industrial), mas, tal como esclarece a Fiscalização, o carbonato de sódio é adicionada no sistema de tratamento de água para controle de pH, numa concentração de 19% (dezenove por cento), para neutralizar a acidez do “liquor” (líquido onde se encontram as bactérias) e assim possibilitar alimentação e proliferação das bactérias que fazem efetivamente a limpeza da água, após o que esta é descartada no mesmo rio em que originalmente captada.

Assim, resta claro que, no caso concreto, os produtos são consumidos na purificação da água já utilizada no processo industrial, com o objetivo de sua devolução ao meio ambiente, de modo que são empregados totalmente fora da linha de produção dos produtos siderúrgicos, não havendo de se cogitar nem mesmo de sua utilização em linha marginal do processo produtivo, pelo que não se enquadram como produtos intermediários e muito menos como matéria prima. Tratam-se, pois, de materiais de uso e consumo, cujo crédito é vedado pela legislação específica.

Vale registrar que a decisão proferida no Acórdão nº 19.419/10/3ª diz respeito a bens do ativo imobilizado, como também a própria Impugnante reconhece. Em casos tais, o Conselho de Contribuintes não tem aplicado a regra da Instrução Normativa nº 01/86, mas o faz quando se trata de produtos consumidos nessas áreas marginais, como os materiais de laboratório, por exemplo, em que os equipamentos são considerados bens de produção, mas os produtos consumidos são considerados como aplicados em área marginal do processo produtivo, o que não é o caso dos autos.

Correto, portanto, o estorno dos créditos procedido pela Fiscalização, e consequentemente corretas também as exigências daí decorrentes.

O outro produto objeto da presente lide é o “Kit Conjunto de Solda”, identificado nos documentos fiscais relacionados na planilha de fls. 12/38 como “consumíveis rolo” em suas diversas bitolas.

Sustenta a Impugnante que o “kit solda”, uma vez incorporado aos rolos de lingotamento, sofre desgaste contínuo, até perder suas propriedades físicas, em contato direto com o aço em elaboração, uma vez que transportam as placas de aço em alta temperatura.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, entende que faz jus ao creditamento do imposto relativamente à aquisição do produto, uma vez que ele é utilizado exatamente na recuperação dos rolos, desgastando-se com o mesmo.

Por sua vez, a Fiscalização confirma que o aço “corre” por cima dos rolos no lingotamento contínuo, e que o contato do aço quente com os mesmos realmente os danifica. Diz que o rolo passa então por um processo de limpeza, sendo que eventuais sulcos formados neste processo são preenchidos com solda para a homogeneização da sua superfície.

Porém, esclarece que o “kit solda” não existe como um produto individualizado, pois trata-se de um conjunto de produtos composto pelo arame de solda, o fluxo de solda e o fio de solda, e que apesar de ser utilizado para recuperar os rolos, esta atividade de recuperação é desenvolvida por terceiros, no caso, a Usimec (empresa do mesmo conglomerado econômico da Impugnante).

Assim, após tecer considerações sobre a tributação da atividade de recuperação dos rolos, conclui que o “kit de solda” não enseja a apropriação de crédito para a Impugnante, uma vez que é utilizado pela Usimec em seu próprio parque industrial, e não no processo industrial da Usiminas (esta utiliza os rolos, mas não o “kit solda”).

A questão foi profunda e adequadamente analisada pelo Em. Assessor e Ex-Presidente do CC/MG, o Dr. Roberto Nogueira Lima, motivo pelo qual se reproduz abaixo os excertos de seu parecer relativos à matéria, no seguintes termos:

Não obstante as ponderações do Fisco quanto ao *modus operandi* das empresas envolvidas, a situação observada não deve ser o elemento capaz de subtrair o direito ao crédito. É que, se adotado o entendimento do Fisco, a atividade seria enquadrada (e deve ser) como industrialização, hipótese em que a nota fiscal de retorno dos rolos seria emitida com a suspensão do ICMS para tais produtos e a tributação pelo ICMS dos insumos empregados, por óbvio os mesmos kits encaminhados em notas fiscais de venda da Usimec para a Usiminas.

Se o litígio ora em análise desafiasse a interpretação de princípios constitucionais, estar-se-ia diante da colisão entre princípios constitucionais. Neste sentido, José Sérgio da Silva Cristóvam destaca estudo de Eros Roberto Grau, com esteio na obra de Ronald Dworkin, em que o jurista brasileiro assevera que "quando se entrecruzam vários princípios, quem há de resolver o conflito deve levar em conta o peso relativo de cada um deles.

Neste sentido, “a colisão entre princípios constitucionais não se resolve no campo da validade, mas no campo do valor. Se uma determinada situação é proibida por um princípio, mas permitida por outro, não há que se falar em nulidade de um princípio pela

aplicação do outro. No caso concreto, em uma "relação de precedência condicionada", determinado princípio terá maior relevância que o outro, preponderando. Não se pode aceitar que um princípio reconhecido pelo ordenamento constitucional possa ser declarado inválido, por que não aplicável a uma situação específica. Ele apenas recua frente ao maior peso, naquele caso, de outro princípio também reconhecido pela Constituição. A solução do conflito entre regras, em síntese, dá-se no plano da validade, enquanto a colisão de princípios constitucionais no âmbito do valor.

Na resolução da colisão entre princípios constitucionais deve-se levar em consideração as circunstâncias que cercam o caso concreto, para que, pesados os aspectos específicos da situação, prepondere o preceito mais adequado. A tensão se resolve mediante uma ponderação de interesses opostos, determinando qual destes interesses, abstratamente, possui maior peso no caso concreto.”

Abaixando o tom da hierarquia das normas, cabe destacar a denominada antinomia que é a presença de duas normas conflitantes, válidas e emanadas de autoridade competente, sem que se possa dizer qual delas merecerá aplicação em determinado caso concreto.

É o que se observa no presente caso, cabendo verificar a possível antinomia não entre normas, mas dentro de uma mesma norma, no caso a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

O item II da IN destaca que por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Por outro lado, as partes e peças de máquinas, como os rolos ora tratados, não se consideram consumidas imediata e integralmente, exceto quando 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 contacto 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.

Neste ponto indaga-se: existe antinomia entre os itens da Instrução Normativa?

A regra que impede o creditamento relativo aos produtos que comportem recuperação e aplicação em linha marginal constitui uma regra geral no instrumento normativo (IN), cabendo a flexibilização prevista no item V da Instrução a ela se reportar ou o disposto no item V possui autonomia própria, pelas características especiais das tais partes e peças.

Caso a Autuada tivesse recuperado os rolos em seu estabelecimento, com aplicação dos kits, estaria ela atuando em linha marginal? Parece ser este o entendimento estampado no Acórdão nº 15.478/02/1ª, ao mencionar:

“QUANTO À UTILIZAÇÃO DOS DIVERSOS FIOS TERMOPAR E DAS CORDAS DE SISAL, A CONCLUSÃO DA PERÍCIA É NO SENTIDO DE QUE OS PRIMEIROS SÃO UTILIZADOS COMO SENSORES NA MEDIÇÃO DE ALTAS TEMPERATURAS, NÃO TENDO CONTATO COM O AÇO, EMBORA SE RECONHEÇA QUE A MEDIÇÃO DAS TEMPERATURAS CONFERE PRECISÃO AO PROCESSO DE PRODUÇÃO (OTIMIZA A PRODUÇÃO E A QUALIDADE); JÁ EM RELAÇÃO AO CONSUMO DAS CORDAS DE SISAL, O I. PERITO CONCLUIU QUE SUA FUNÇÃO ERA AMARRAR SUCATA PARA SER ERGUIDA PELA PONTE, COM FINALIDADE DE COLOCAR NO CADINHO DE FUNDIÇÃO. INFORMA QUE NÃO É MAIS UTILIZADA, SENDO SUBSTITUÍDA POR ELETROÍMÃ. ADUZ QUE A FUNDIÇÃO ONDE ERA UTILIZADA É LINHA MARGINAL, POIS PRODUZ EQUIPAMENTOS DE USO DA PRODUÇÃO: LINGOTEIRA, POTE DE ESCÓRIA, CILINDRO DE LAMINAÇÃO E OUTRAS PEÇAS DE USO. (GRIFO NÃO CONSTA NO ORIGINAL).

Como já dito linhas atrás, caso a Impugnante recebesse os rolos recuperados da Usimec com a tributação dos insumos, teria ela direito ao crédito do ICMS? Neste evidente conflito, entende esta Assessoria que o insumo deve ser classificado como produto intermediário, com fulcro no item V da Instrução 01/86, por ser exatamente ele que está em contato direto com o produto e que, ao se exaurir, comporta adição de um novo capeamento do rolo, como acontece nos fornos siderúrgicos, em relação aos revestimentos cerâmicos que são substituídos ao longo do tempo (argamassa, principalmente), nas bicas corridas do gusa, em que são substituídos os revestimentos dessas

bicas e outros itens assemelhados no processo produtivo da siderurgia.

Em que pese as abalizadas posições em sentido contrário, entende esta Assessoria que às partes e peças vinculadas ao item V da IN, estão reservados papéis de preponderância no processo produtivo, razão pela qual obtiveram do legislador infralegal tratamento diferenciado. É o caso do material ora tratado, cuja existência constitui-se numa das espinhas dorsais da produção do aço, suportando toda a carga de desgaste por força do transporte das placas de aço em alta temperatura.pela douta Assessoria do CC/MG, do Não obstante as ponderações do Fisco quanto ao *modus operandi* das empresas envolvidas, a situação observada não deve ser o elemento capaz de subtrair o direito ao crédito. É que, se adotado o entendimento do Fisco, a atividade seria enquadrada (e deve ser) como industrialização, hipótese em que a nota fiscal de retorno dos rolos seria emitida com a suspensão do ICMS para tais produtos e a tributação pelo ICMS dos insumos empregados, por óbvio os mesmos kits encaminhados em notas fiscais de venda da Usimec para a Usiminas.

Se o litígio, ora em análise, desafiasse a interpretação de princípios constitucionais, estar-se-ia diante da colisão entre princípios constitucionais. Neste sentido, José Sérgio da Silva Cristóvam destaca estudo de Eros Roberto Grau, com esteio na obra de Ronald Dworkin, em que o jurista brasileiro assevera que "quando se entrecruzam vários princípios, quem há de resolver o conflito deve levar em conta o peso relativo de cada um deles".

Neste sentido, "a colisão entre princípios constitucionais não se resolve no campo da validade, mas no campo do valor". Se uma determinada situação é proibida por um princípio, mas permitida por outro, não há que se falar em nulidade de um princípio pela aplicação do outro. No caso concreto, em uma "relação de precedência condicionada", determinado princípio terá maior relevância que o outro, preponderando. Não se pode aceitar que um princípio reconhecido pelo ordenamento constitucional possa ser declarado inválido, por que não aplicável a uma situação específica. Ele apenas recua frente ao maior peso, naquele caso, de outro princípio também reconhecido pela Constituição. A solução do conflito entre regras, em síntese, dá-se no plano da validade, enquanto a colisão de princípios constitucionais no âmbito do valor.

Na resolução da colisão entre princípios constitucionais deve-se levar em consideração as circunstâncias que cercam o caso concreto, para que, pesados os aspectos específicos da situação, prepondere o preceito mais adequado. “A tensão se resolve mediante uma ponderação de interesses opostos, determinando qual destes interesses, abstratamente, possui maior peso no caso concreto.”

Abaixando o tom da hierarquia das normas, cabe destacar a denominada antinomia que é a presença de duas normas conflitantes, válidas e emanadas de autoridade competente, sem que se possa dizer qual delas merecerá aplicação, em determinado caso concreto.

É o que se observa no presente caso, cabendo verificar a possível antinomia não entre normas, mas dentro de uma mesma norma, no caso a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

O item II da IN destaca que por consumo integral entende-se o esaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Por outro lado, as partes e peças de máquinas, como os rolos ora tratados, não se consideram consumidas imediata e integralmente, exceto quando 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 contacto 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 esaurimento.

Neste ponto indaga-se: existe antinomia entre os itens da Instrução Normativa?

A regra que impede o creditamento relativo aos produtos que comportem recuperação e aplicação em linha marginal constitui uma regra geral no

instrumento normativo (IN), cabendo a flexibilização prevista no item V da Instrução a ela se reportar ou o disposto no item V possui autonomia própria, pelas características especiais das tais partes e peças.

Caso a Autuada tivesse recuperado os rolos em seu estabelecimento, com aplicação dos kits, estaria ela atuando em linha marginal? Parece ser este o entendimento estampado no Acórdão nº 15.478/02/1ª, ao mencionar:

“Quanto à utilização dos diversos fios termopar e das cordas de sisal, a conclusão da perícia é no sentido de que os primeiros são utilizados como sensores na medição de altas temperaturas, não tendo contato com o aço, embora se reconheça que a medição das temperaturas confere precisão ao processo de produção (otimiza a produção e a qualidade); já em relação ao consumo das cordas de sisal, o I. Perito concluiu que sua função era amarrar sucata para ser erguida pela ponte, com finalidade de colocar no cadinho de fundição. Informa que não é mais utilizada, sendo substituída por eletroímã. Aduz que a fundição onde era utilizada é linha marginal, pois produz equipamentos de uso da produção: lingoteira, pote de escória, cilindro de laminação e outras peças de uso.” (grifo não consta no original).

Como já dito linhas atrás, caso a Impugnante recebesse os rolos recuperados da Usimec com a tributação dos insumos, teria ela direito ao crédito do ICMS? Neste evidente conflito, entende-se que o insumo deve ser classificado como produto intermediário, com fulcro no item V da Instrução Normativa nº 01/86, por ser exatamente ele que está em contato direto com o produto e que, ao se exaurir, comporta adição de um novo capeamento do rolo, como acontece nos fornos siderúrgicos, em relação aos revestimentos cerâmicos que são substituídos ao longo do tempo (argamassa, principalmente), nas bicas corridas do gusa, em que são substituídos os revestimentos dessas bicas e outros itens assemelhados no processo produtivo da siderurgia.

Em que pese as abalizadas posições em sentido contrário, entende-se que às partes e peças vinculadas ao item V da IN, estão reservados papéis de preponderância no processo produtivo, razão pela qual obtiveram do legislador infralegal tratamento diferenciado. É o caso do material ora tratado, cuja existência constitui-se numa das espinhas dorsais da produção do aço, suportando toda a carga de desgaste

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por força do transporte das placas de aço em alta temperatura.

Assim, em relação ao produto “Kit Conjunto de Solda” devem ser excluídas as exigências fiscais.

Quanto às penalidades aplicadas, aduz a defesa não haver amparo legal para se exigir a multa isolada cumulativamente com a de revalidação, uma vez que no caso não teria existido o descumprimento de obrigação acessória, mas apenas da principal, pedindo assim o cancelamento da multa isolada, por entendê-la incabível à espécie.

A tese, no entanto, não merece acolhida, haja vista a natureza distinta de ambas as penalidades aplicadas.

É que, enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (falta de pagamento ou pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória, no caso, o creditamento em desacordo com a legislação tributária.

Além disso, ambas possuem bases de cálculo distintas, sendo que a multa de revalidação incide sobre o montante do imposto não pago, e a isolada sobre o montante do crédito indevidamente aproveitado.

Assim, desde que presentes os pressupostos de sua aplicabilidade, tal como no presente caso, não se vislumbra qualquer ilegalidade na cobrança cumulativa das referidas multas, eis que ambas não se confundem entre si, aliás, em conformidade com diversos precedentes do CC/MG, e como já reconhecido pelo próprio TJ/MG, podendo citar-se a título de exemplo o seguinte julgado:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

De se ressaltar, ainda, que as penalidades foram aplicadas nos estritos termos da legislação tributária mineira, lembrando que, dentre outras limitações de competência, é defeso ao CC/MG negar aplicação a ato normativo, nos termos do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante, no tocante à cobrança em dobro da multa isolada o trabalho está a merecer reparos, eis que não configurada a reincidência, como se verá a seguir.

Apesar da majoração aplicada, a Fiscalização não indicou no Auto de Infração as autuações anteriores nas quais teria sido reconhecida a prática de infrações idênticas pela Autuada, com a aplicação da mesma penalidade, impossibilitando assim o exercício da defesa e do contraditório, fato este que, por si só, já seria suficiente para determinar o cancelamento da majoração.

Além disso, conforme se vê do resultado da pesquisa lançado às fls. 278 pelo setor próprio do CC/MG, não se constatou a prática de infrações idênticas anteriores.

De fato, para o fim de majoração da penalidade não basta simplesmente a prática reiterada da infringência, é necessário que a nova infração seja praticada dentro de cinco anos a contar da data em que reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, sob pena de não caracterizada a reincidência, em conformidade com o disposto nos § 6º e § 7º, ambos do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Nesse sentido, cabe registrar ainda que a multa isolada de que trata o art. 55, inciso XXVI da mesma lei (aplicada no caso presente) somente produziu efeitos a partir de 01/11/03. Assim, tendo em vista que a acusação fiscal se refere inclusive ao mês de janeiro de 2004, para que pudesse se caracterizar a reincidência haveria de existir lançamentos específicos para os meses de novembro e dezembro de 2003, já reconhecidos pela Autuada antes daquela data, o que não se demonstrou nos autos, até porque praticamente impossível de acontecer, dado o curtíssimo prazo em que teris de ocorrer tal situação.

Já em relação à cobrança de juros de mora com atualização pela Taxa Selic, cabe lembrar que tal exigência encontra-se prevista no art. 226 da Lei nº 6.763/75, disciplinada pela Resolução SEF nº 2.880 de 13/10/97, bem como nos arts. 212 e 215 do RPTA/MG.

Com efeito, estabelece a mencionada resolução que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Lei nº. 6.763/75

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resolução 2.880/1997

Art. 1º - Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

RPTA/MG (Decreto nº. 44.747/2008)

Art. 212 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados terão, se for o caso, seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, observado o disposto em resolução da Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

Art. 215 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Correta, portanto, a adoção da Taxa Selic como instrumento de preservação do valor monetário do crédito tributário não recolhido à época própria.

Finalmente, registre-se que o pedido de realização de prova pericial não foi tratado como tal, nos termos do inciso I do § 1º do art. 142 do RPTA/MG, eis que desacompanhado dos respectivos quesitos:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: 1) excluir as exigências relativas ao produto "Kit Conjunto de Solda"; 2) quanto ao produto carbonato de sódio em pó e em solução, excluir as exigências até 11/12/04 proporcionalmente a utilização no tratamento da água empregada no processo produtivo; 3) excluir integralmente a majoração da MI por não restar configurada a reincidência. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Relator), que excluía todas as exigências anteriores a 11/12/04, com base no art. 150, § 4º do CTN. Vencidos, em parte, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Tábata Hollerbach Siqueira, que não concordavam com a exclusão das exigências relativas ao produto carbonato de sódio. Vencida também, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que excluía todas as exigências relativas ao carbonato de sódio utilizado no tratamento da água empregada no processo produtivo. Pelo Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Juliana Melo Ribeiro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Conforme art. 163, § 2º do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 13 de setembro de 2011.

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

**Raimundo Francisco da Silva
Relator**

RFS/EJ

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.332/11/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000163276-81	
Impugnação:	40.010126377-26	
Impugnante:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S\A - Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Proc. S. Passivo:	João Manoel Martins Vieira Rolla/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 e reside, basicamente, em dois pontos, quais sejam:

- a consideração das regras contidas no art. 173 do Código Tributário Nacional para efeito de contagem do prazo decadencial;
- a possibilidade de aproveitamento do crédito relativo ao produto carbonato de sódio, em pó e em solução, utilizado no tratamento da água empregada no processo produtivo.

Versa o presente lançamento acerca da imputação de que a Impugnante, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2004, se apropriou indevidamente de créditos de ICMS referentes a aquisições de materiais de uso e consumo diversos.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI.

Antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre ressaltar que a Impugnante alega que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 11 de dezembro de 2004, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, 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.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *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."

Portanto, à luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, 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.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, 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.

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.)

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 2010.

Tendo sido a Impugnante regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 11 de dezembro de 2009, claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2004, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

O aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

.....
§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até mesmo porque a Lei Complementar n.º 87/96, assim como a própria Constituição Federal, permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina prazo para que tal direito seja exercido.

Na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

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

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

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

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

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

§ 3º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração.

Como pode ser visto das normas transcritas, a Lei n.º 6.763/75 também não tratou diretamente da conceituação dos materiais alheios à atividade do estabelecimento para fins de aproveitamento de crédito.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, assim determinando:

CAPÍTULO II

Do Crédito do Imposto

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

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

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

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

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é aquele adquirido para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização.

É exatamente neste conceito que se insere o produto carbonato de sódio, seja em pó ou em solução, empregado no tratamento da água utilizada no processo de produção, cujo crédito foi objeto de estorno neste processo.

O crédito relativo ao carbonato de cálcio empregado no tratamento da água utilizada no processo produtivo é possível, mesmo em se considerando a Instrução Normativa SLT 01/86, segundo a qual, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto ou aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A citada instrução normativa define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário, aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

A própria Fiscalização esclarecer que o carbonato de sódio é adicionada no sistema de tratamento de água para controle de pH, numa concentração de 19% (dezenove por cento), para neutralizar a acidez do "liquor" (líquido onde se encontram as bactérias) e assim possibilitar alimentação e proliferação das bactérias que fazem efetivamente a limpeza da água.

Pela própria natureza do carbonato de sódio empregado no tratamento da água utilizada no processo de produção, percebe-se, nitidamente que ele se enquadra nessa definição.

Assim, o carbonato de sódio empregado no tratamento da água utilizada no processo de produção se amolda à conceituação de produto intermediário, em face da função exercida no processo produtivo, devendo-se excluir as exigências fiscais a ele relativas.

Já a parcela do carbonato de sódio, porventura utilizada para tratamento de água em respeito às normas do meio ambiente, por se tratar de ação após o processo produtivo, caracteriza-se como material de uso e consumo, sendo vedado o aproveitamento do respectivo crédito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De modo diverso, no entanto, em relação ao tratamento de água utilizada no processo de produção.

Assim, em relação carbonato de sódio, deve-se excluir as exigências na proporção do consumo utilizado no tratamento de água usada no processo de produção.

O processo produtivo da Impugnante apenas encerra-se com a saída da mercadoria de seu estabelecimento industrial.

Não seria possível admitir-se outro conceito para o processo produtivo, ainda no caso do imposto estadual, visto que é exatamente a operação de circulação de mercadoria que se constitui em fato gerador do ICMS.

Assim, quando é efetuado um tratamento de água, mas esta retorna ao processo produtivo, esta fase está inserida no processo produtivo.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir, além das exigências relativas ao produto "Kit Conjunto de Solda" e a majoração da multa isolada por não restar configurada a reincidência, todas as exigências relativas ao carbonato de sódio utilizado no tratamento da água empregada no processo produtivo.

Sala das Sessões, 13 de setembro de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.332/11/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000163276-81	
Impugnação:	40.010126377-26	
Impugnante:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S\A - Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Proc. S. Passivo:	João Manoel Martins Vieira Rolla/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, 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, e restringem-se à não exclusão das exigências relativas ao carbonato de sódio.

Os fundamentos que embasaram e motivaram a presente decisão encontram-se destacados no parecer apresentado pelo ínclito assessor Roberto Nogueira Lima, e, portanto, passam a integrar esta decisão.

O estorno de crédito conforme disposto no Auto de Infração se refere a três produtos, ou seja: carbonato de sódio em pó, carbonato de sódio em solução e kit conjunto de solda.

Conforme já exposto, neste voto serão tratadas apenas as circunstâncias atinentes aos dois primeiros.

Exercem o carbonato de sódio em pó e em solução uma mesma função no tratamento de água da Autuada, retirada do Rio Piracicaba.

Como esclarece a própria Impugnante, a água captada no rio passa por um tratamento radical, para retirada de partículas sólidas e material dissolvido (líquido ou gasoso), para possibilitar seu emprego na área da siderurgia.

Conforme bem esclarece o Fisco, a diferença entre os dois produtos é que um deles é pó e o outro é uma solução, sendo o produto utilizado na forma de solução.

A Autuada mantém em estoque uma quantidade de pó, para transformá-lo em solução, na hipótese de eventual atraso na entrega do produto líquido.

Destaca, ainda, o Fisco que a solução de carbonato de sódio é adicionada no sistema de tratamento de água para controle de pH, numa concentração de 19%, para neutralizar a acidez do liquor (em termos leigos, liquor é um líquido onde se encontram as bactérias que fazem a purificação da água) e alimentação das bactérias que fazem a limpeza da água, para proliferação das mesmas. A água, após o tratamento pelas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bactérias, é descartada no rio (apenas a parte líquida, pois as bactérias são reaproveitadas).

Assim, independentemente da área de utilização da água conforme narrado pela defesa, resta claro que o emprego do produto carbonato de sódio ocorre em linha marginal de produção, ou seja, no tratamento da água.

Frise-se que no caso presente, a água não faz parte do processo produtivo da Autuada de modo a poder caracterizá-la como matéria prima ou produto intermediário, como na produção de açúcar, cervejas e refrigerantes, por exemplo.

Não se nega a importância da água tratada no processo produtivo da Impugnante, como de resto se denota em todos os produtos por ela adquiridos. Mas isso não é o suficiente para autorizar a apropriação de tais créditos, a teor da regra contida no inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96.

De igual modo, a vedação também se mostra presente na Instrução Normativa SLT nº 01/86, que adiante se transcreve:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

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 nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM 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 industrialização, integrar-se ao novo produto;

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

considerando as controvérsias que 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 de industrialização;

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no dúplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediate e integralmente dentro da linha de produção;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - Por consumo imediate entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

III - Não se consideram consumidas imediate e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior 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 contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

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

Belo Horizonte, aos 20 de fevereiro de 1986.

JOSÉ ANTÔNIO LAZARONI

Diretor

Assim, nos termos do item I da IN, a utilização de produtos em linhas marginais ao processo produtivo, como o tratamento da água, não gera créditos de ICMS.

Vale registrar que a decisão proferida no Acórdão nº 19.419/10/3ª diz respeito a bens do Ativo Imobilizado, como a própria Impugnante reconhece. Em casos tais, o Conselho de Contribuintes não tem aplicado a regra da Instrução Normativa 01/86, mas o faz quando se trata de produtos consumidos nessas áreas marginais, como os materiais de laboratório, por exemplo, em que os equipamentos são considerados bens da produção, mas os produtos consumidos são considerados como aplicados em área marginal.

Com certeza, o regime de créditos de ICMS adotado pela Constituição Federal é o sistema misto, vedando, ainda, o sistema financeiro puro e simples.

Com tais considerações, é que devem ser mantidas as exigências relativas ao produto carbonato de sódio.

Sala das Sessões, 13 de setembro de 2011.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Conselheiro**