

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.614/16/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000257748-31  
Recurso de Revisão: 40.060140391-03  
Recorrente: Vale S/A  
IE: 317024161.55-42  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatado o aproveitamento indevido do crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais de entrada de mercadoria (energia elétrica) consumida em máquinas, equipamentos e instalações, fora do processo produtivo, contrariando o disposto no art. 66, § 4º, inciso I, alínea “b” (conforme redação vigente no período autuado) do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS apurado após recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da constatação de reincidência nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

**DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - ENCERRAMENTO - MERCADORIA DESTINADA A USO/CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE.** Constatada a entrada de mercadoria (energia elétrica) ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que consumida em máquinas, equipamentos e instalações, fora do processo produtivo. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso IV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, praticadas pela Recorrente, no período de janeiro a dezembro de 2009:

1) aproveitamento indevido do crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais de entrada de mercadoria (energia elétrica) consumida em máquinas, equipamentos e instalações, fora do processo produtivo.

Exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica (fls. 19/20), Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

capitulada no art. 55, inciso XXVI, esta majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Registra-se que, em decorrência da recomposição da conta gráfica (fls. 19/20), o saldo devedor apurado produz reflexos também no exercício de 2010.

2) Falta de recolhimento de ICMS em razão de descaracterização do diferimento do imposto na entrada de mercadoria (energia elétrica), uma vez que consumida em máquinas, equipamentos e instalações, fora do processo produtivo.

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

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.931/16/3ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas a energia elétrica utilizada nos equipamentos TCLD e no tratamento de água, bem como, a majoração da multa isolada pela reincidência. Vencido, também, em parte, o Conselheiro Derc Fernando Alves Martins Leme, que somente excluía as exigências relativas a energia elétrica utilizada nos equipamentos TCLD e a majoração da multa isolada pela reincidência.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, o Recurso de Revisão de fls. 227/254, no âmbito do qual argumenta, em síntese, o que se segue.

Em sede de alegações preliminares, reitera o pedido formulado em sua impugnação no sentido da necessidade de produção de prova pericial. Fundamenta seu pleito no argumento de que se faz necessário esclarecer a importância e a função desempenhada por cada um dos equipamentos, bem como da energia elétrica, no processo minerário.

Ainda em preliminar, pugna também pelo reconhecimento da decadência parcial do crédito tributário exigido no Auto de Infração, mais especificamente dos fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de novembro de 2009, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Posto isso, a Recorrente adentra o mérito do feito fiscal para defender o direito que entende dispor no sentido do aproveitamento do crédito relativo à utilização de energia elétrica no sistema de captação e recuperação de água.

Na sequência, pleiteia também o direito ao aproveitamento do crédito referente à energia elétrica empregada no sistema de transporte realizado por correias de longa distância (TCLD).

Em ambos os casos (captação/recuperação de água e TCLD), a Recorrente expõe o papel de cada um destes sistemas no processo produtivo que desenvolve e argumenta, inclusive mediante citação de decisões deste E. Conselho de Contribuintes, no sentido do seu direito ao respectivo creditamento, opondo-se, portanto, ao encerramento do diferimento nas correspondentes aquisições de energia elétrica.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, apresenta também argumentos relativamente ao direito que entende lhe assistir no tocante ao aproveitamento de créditos de materiais de uso e consumo, na proporção das exportações que realiza.

Por fim, insurge-se também contra a majoração operada pela Fiscalização quanto à multa isolada cominada no Auto de Infração, reiterando a afirmação, trazida em sede de impugnação, de que não houve incorporação em relação à empresa MBR - Minerações Brasileiras Reunidas, cuja autuação anterior ensejou a referida majoração.

Requer, ao final, o provimento do seu recurso.

### **DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão *a quo*, salvo pequenas alterações e alguns acréscimos no que diz respeito à fundamentação legal.

Preliminarmente, a Recorrente reitera o pedido de produção de prova pericial, destacando que os quesitos e a indicação do Assistente Técnico foram feitos quando da impugnação, às fls. 101/102.

Conforme já analisado pela Câmara *a quo*, com o primeiro quesito pretende a Recorrente que o Perito descreva a atividade desenvolvida pelo estabelecimento autuado.

Tal resposta não demanda a análise de um *expert*, uma vez que não há discordância entre a Fiscalização e a Recorrente acerca da atividade por ela desenvolvida e, também, porque tal resposta não demandaria a análise pericial.

Os demais quesitos dizem respeito à forma de captação da água, sua recuperação e sua essencialidade no processo produtivo do estabelecimento. Versam, ainda, sobre a forma em que se dá a movimentação do minério pelos TCLDs, sobre a função das máquinas e equipamentos listados no Anexo 7 do Auto de Infração e se são alimentados pela energia elétrica adquirida pelo estabelecimento. Questiona-se, também, se são essenciais à captação e tratamento da água ou para movimentação do minério por meio dos TCLDs.

Contudo, não se constata, nos presentes autos, divergência no tocante à função dos equipamentos/máquinas utilizados nas áreas em relação às quais a energia elétrica foi utilizada, sequer sobre a essencialidades deles, mas sim, quanto à legitimidade dos créditos da energia elétrica neles utilizadas, diante da legislação posta.

Ademais, neste caso, como em tantos outros, não se constata divergência na identificação dos equipamentos/máquinas e em sua função, mas apenas na aplicação do Direito quanto à apropriação de créditos relativos à energia elétrica neles utilizadas.

Quanto ao quesito de nº 08, que se refere ao pagamento com o benefício previsto na Lei nº 21.016/13, destaca-se que a Fiscalização considerou na apuração do imposto ora exigido o pagamento efetuado pela Recorrente com os benefícios mencionados conforme se constata no Anexo 5 – “Demonstrativo do cálculo dos valores de crédito de ICMS estornados e do ICMS exigido em decorrência do encerramento do diferimento” (fls. 32 e 33), no qual está claramente demonstrado que foram excluídos do valor total mensalmente apurado os valores recolhidos sob o amparo da referida benesse (vide coluna “TOTAL DO CRÉDITO A SER ESTORNADO” os valores relacionados nas colunas “ICMS JÁ ESTORNADO NO LIVRO REG. APURAÇÃO” e “ICMS ESTORNADO EM 26/12/2013 – ANISTIA/REMISSÃO LEI Nº 21.016”). Ademais, tal discussão também não demandaria prova pericial.

Assim, rejeita-se o pedido de produção de prova pericial, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

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:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

Em que pese a reanálise feita por esta Câmara em relação ao pedido formulado pela Recorrente para produção de prova pericial, salienta-se que no contencioso tributário administrativo mineiro não cabe reapreciação de tal pedido, conforme previsão contida na alínea “d” do inciso I, do art. 170 do RPTA.

Ainda como argumento preliminar, a Recorrente requer a aplicação do disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), em razão da decadência do direito da fazenda Pública de constituir o crédito tributário, reiterando os argumentos já contidos na impugnação, citando ainda a Súmula 555 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Entretanto, não há que se falar em decadência ao direito de lançar, como sustentado pela Recorrente.

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública Estadual tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

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;

Sobre o tema, decidiu no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO:

AGRG NO ARES 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A):

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO:

12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR:

T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO:

DJE 19/04/2012

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, *IN CASU*, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM 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)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2009 somente expirou em 31/12/14, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Recorrente foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 23/12/14 (fls. 07).

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pela norma posta no art. 173, inciso I do CTN, a qual determina que o prazo de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 20.290/13/2ª, 21.275/14/3ª, 4.366/15/CE e 4.372/15/CE.

Analisando-se as acusações fiscais, nota-se que elas estão vinculadas a um único fato: a errônea classificação, pela Recorrente, da energia elétrica cujos créditos do imposto foram glosados como insumo de produção (produto intermediário).

Antes de mais nada, convém recordar que a Constituição da República atribui à lei complementar, em matéria de ICMS, a competência para disciplinar o regime de compensação do imposto, consoante se depreende do dispositivo abaixo transcrito:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

Deste modo, em cumprimento do seu mister constitucional, e especificamente em se tratando da disciplina de aproveitamento de créditos de ICMS referentes à energia elétrica, dispunha o inciso II, alínea “b”, do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, na redação vigente à época em que foram aproveitados, pela Recorrente, os referidos créditos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 33 (...)

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização; (grifou-se)

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

d) a partir de 1o de janeiro de 2011 nas demais hipóteses (redação dada pela Lei Complementar nº 122, de 2006);

(...) (grifou-se).

No mesmo sentido estabeleciam a Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02.

O art. 66, inciso III do RICMS/02 c/c o § 4º do referido artigo, conforme redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores autuados, assim dispunha:

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;

(...)

**Efeitos de 15/12/2002 a 16/08/2012:**

"§ 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 1º/01/2007 a 31/12/2010:**

"I - até 31 de dezembro de 2010:"

**Efeitos de 15/12/2002 a 16/08/2012**

"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;"

(...) (Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vê-se, portanto, que ressalvadas as hipóteses expressamente mencionadas, a Lei Complementar nº 87/96, como regra, não admite o aproveitamento de créditos relativos à energia elétrica, situação esta que, em virtude da edição da Lei Complementar nº 138, de 2010, persiste até os dias atuais.

Em outras palavras, não se tratando de estabelecimento que comercialize a própria energia, a Lei Complementar nº 87/96 estabelece uma premissa básica para que seja admitido de créditos relativos a energia elétrica, qual seja, que esta seja consumida no processo de industrialização.

É importante assinalar, nesta oportunidade, que a legislação tributária do estado de Minas Gerais, de igual modo, também não autorizava o aproveitamento dos referidos créditos durante o período objeto do presente lançamento.

A propósito do tema, além das disposições constantes na Lei nº 6.763/75 e no Regulamento do ICMS, a matéria tem sido tratada, neste Estado, no âmbito de Instruções Normativas editadas pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda.

Neste sentido, a Instrução Normativa SUTRI nº 04, de 12 de novembro de 2013, dentre outras providências, cuidou de interpretar as regras acima mencionadas, atinentes à questão do aproveitamento de créditos decorrentes da utilização de energia elétrica, deixando consignado, de modo expresse, a vedação quanto ao aproveitamento destes créditos por parte de contribuintes que atuam no setor de extração mineral, bem assim nas atividades complementares à mineração, uma vez que não se enquadram no conceito de industrialização.

Confira-se:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 04, DE 12 DE  
NOVEMBRO DE 2013 (MG de 13/11/2013)

Revoga a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 24 de setembro de 2013, e dispõe sobre o aproveitamento de crédito relativo a insumos aplicados nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de extração mineral e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais e sobre a incidência do ICMS no retorno de mercadorias após a realização dessas atividades complementares.

A SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo art. 231 do Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), e considerando que, tratando-se de mercadoria não industrializada, a base de cálculo do imposto na saída para estabelecimento de mesma titularidade localizado fora do Estado é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente, nos termos do inciso III, § 4º, art. 13 da Lei Complementar 87/96;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando que, nos processos produtivos não industriais é vedado o aproveitamento de créditos de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, nos termos da alínea 'b', inciso II, art. 33 da Lei Complementar 87/96;

(...)

Art. 2º Nas atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de extração mineral e nas atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais, é vedado o aproveitamento de créditos de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, exceto na hipótese de seu emprego como insumo energético na produção de mercadorias destinadas ao exterior, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento.

(...) (grifou-se).

Tal situação perdurou até o dia 21 de dezembro de 2013, data em que entrou em vigor a disposição contida no art. 6º da Lei nº 21.016, de 20 de dezembro do mesmo ano.

Referida norma alterou a Lei nº 6.763/75, acrescentando ao art. 29 o § 14 com a seguinte redação:

Art. 29.

(...)

§ 14 Fica assegurado o crédito de ICMS relativo à utilização de energia elétrica como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária. (Grifou-se).

Consoante se depreende da alteração veiculada pela novel legislação, aprouve ao legislador mineiro permitir o aproveitamento de créditos relativos à energia elétrica utilizada em atividades que não se caracterizam como industrialização, dentre as quais foi incluída a extração mineral.

Cuida-se, a toda evidência, de uma liberalidade encartada na legislação mineira, uma vez que, como visto acima, além de não haver qualquer determinação na Lei Complementar nº 87/96 que assegure ao contribuinte o direito a tal creditamento, o que nela está previsto é justamente o inverso, ou seja, uma vedação quanto ao aproveitamento dos referidos créditos.

Em face desta inovação legislativa foi editada, em 25 de junho de 2014, a Instrução Normativa SUTRI nº 01 que, dentre outras providências, explicitou a definição das etapas do processo produtivo relativo à atividade de extração mineral, para fins de fruição da permissão de aproveitamento dos mencionados créditos, e o fez nos seguintes termos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI N° 01, DE 25 DE JUNHO DE 2014 (MG de 26/06/2014)

Dispõe sobre a definição de produto primário resultante da extração mineral e de suas atividades complementares (beneficiamento mineral), para fins de aplicação da legislação do ICMS.

A SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo art. 231 do Decreto n° 44.747, de 3 de março de 2008, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), e

(...)

considerando que o art. 6° da Lei n° 21.016, de 20 de dezembro de 2013, inseriu o § 14 ao art. 29 da Lei n° 6.763, de 26 de dezembro de 1975, determinando que "fica assegurado o crédito de ICMS relativo à utilização de energia elétrica como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária";

considerando que a lavra se estende desde a separação do recurso mineral do solo até o seu beneficiamento (atividade complementar à extração mineral), enquanto atividade preparatória para posterior processamento industrial;

considerando assim que a lavra, enquanto processo de extração mineral (atividade não industrial), tem início com a fase de desmonte (arriamento do mineral ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado do produto mineral ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais) e se estende até o beneficiamento do recurso mineral (atividade preparatória para a fase industrial), o que inclui a fase de estocagem;

considerando que o beneficiamento mineral alcança os processos produtivos realizados por métodos físicos, químicos ou físico-químicos, desde que não resultem na alteração da constituição química dos minerais ou impliquem na sua inclusão no campo de incidência do IPI;

considerando que, conforme critérios internacionalmente aceitos, a constituição química dos minerais, sua classificação e denominação são definidas por sua composição química (elementos químicos constituintes) e estrutura cristalográfica (arranjo espacial em que se encontram estes elementos);

considerando os critérios utilizados internacionalmente para definição de produtos resultantes da extração mineral como primários,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em especial, pelo Sistema Harmonizado - SH e pela Standard International Trade Classification - SITC;

considerando que, conforme art. 6º da Lei Federal nº 10.451, de 10 de maio de 2002, o campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados;

considerando, por fim, a necessidade de uniformizar procedimentos e orientar os contribuintes, os servidores e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação da legislação tributária, RESOLVE:

Art. 1º Esta instrução normativa alcança os produtos minerais resultantes da atividade de extração mineral e de atividades complementares a este processo, exceto os classificados no Capítulo 27 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH.

Art. 2º Para fins de aplicação da legislação do ICMS, considera-se como produto primário aquele resultante de extração mineral e de suas atividades complementares que, cumulativamente:

I - esteja classificado nos Capítulos 25 e 26 da NBM/SH;

II - esteja relacionado na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) com a notação "NT" (não tributado);

III - não tenha sido submetido a processo ou tratamento do qual resulte alteração da composição química ou estrutura cristalográfica do mineral extraído.

Parágrafo único. A título exemplificativo, constituem processos ou tratamentos complementares à extração mineral (beneficiamento mineral ou não industrial) dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias:

I - fragmentação;

II - pulverização;

III - classificação;

IV - concentração;

V - separação magnética;

VI - flotação;

VII - homogeneização;

VIII - aglomeração ou aglutinação;

IX - briquetagem;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- X - nodulação;
- XI - sinterização;
- XII - pelotização;
- XIII - ativação;
- XIV - coqueificação;
- XV - desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtragem;
- XVI - levigação.

Art. 3º Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem.

Parágrafo único. A entrada de energia elétrica no estabelecimento que for consumida como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária, dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito.

Art. 4º Considera-se como mercadoria industrializada:

I - aquela relacionada na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados com alíquota igual ou superior a zero;

II - aquela que cumulativamente:

a) atenda ao disposto nos incisos I e II do art. 2º;

b) tenha sido submetida a processo ou tratamento do qual resulte alteração da composição química ou estrutura cristalográfica do mineral extraído.

Parágrafo único. A título exemplificativo, constituem processos ou tratamentos industriais dos quais resultam mercadoria industrializada:

I - a ustulação sulfatante e cloretante;

II - a clinquerização da qual resulte o cimento não pulverizado;

III - a calcinação:

a) realizada sobre o calcário, da qual resulte a cal;

b) realizada sobre a bauxita ou o óxido de alumínio puro, da qual resulte o coríndon artificial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 5º Fica reformulada qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos em virtude de seu caráter interpretativo.

Belo Horizonte, aos 25 de junho de 2014; 226º da Inconfidência Mineira e 193º da Independência do Brasil. (grifou-se)

Considerando que, a teor das disposições contidas na Lei Complementar nº 87/96, o legislador mineiro não estava compelido a admitir tais créditos, o fez, como dito, por liberalidade. Em assim sendo, dúvida não pode haver quanto à prerrogativa, conferida a este mesmo legislador, de delimitar tal liberalidade como lhe aprouver.

Resulta evidenciado, portanto, que a admissão do aproveitamento de créditos de ICMS relativos à aquisição de energia elétrica por parte de estabelecimentos que operam no setor da extração mineral (vale dizer, por parte de estabelecimento que não comercializa a própria energia e tampouco a consome em processo industrial) encontra-se delimitada nos termos do disposto na Instrução Normativa SUTRI nº 01/14.

Posto isso, em que pese o fato de que a referida Instrução Normativa sobreveio somente em junho de 2014, há que se ressaltar a natureza interpretativa das suas disposições (vide art. 6º) e a conseqüente eficácia retroativa que daí resulta.

Cabe esclarecer, ainda, que a par da retroatividade interpretativa acima mencionada e ampliando a liberalidade acima referida, a própria Lei nº 21.016/13 também determinou a convalidação do aproveitamento de créditos de ICMS relativos à utilização de energia elétrica na atividade de mineração, relativamente ao período anterior à sua edição.

Neste sentido, reproduz-se abaixo a disposição contida no art. 22 da citada lei:

Lei nº 21.016/13:

Art. 22. Ficam convalidados, até a data de publicação desta Lei, o aproveitamento e a transferência de créditos de ICMS relativos à utilização de energia elétrica como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária, nos termos previstos em regulamento. (Ver o Decreto nº 46.386/2013)

Parágrafo único. O disposto neste artigo:

I - implica a remissão dos créditos tributários, formalizados ou não, até a mesma data;

II - não autoriza a restituição ou compensação de importâncias eventualmente recolhidas;

III - fica condicionado:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) à desistência de ações ou embargos à execução fiscal, nos autos judiciais respectivos, ou à desistência de impugnações, defesas e recursos apresentados no âmbito administrativo;

b) à desistência, pelo advogado do sujeito passivo, de cobrança ao Estado de eventuais honorários de sucumbência;

c) ao pagamento das custas e demais despesas processuais e de honorários advocatícios devidos ao Estado.

(...)

Verifica-se, pois, nos termos do que dispõe o parágrafo único do art. 3º da IN nº 01/14, que a entrada de energia elétrica no estabelecimento, desde que consumida como insumo energético em atividade de mineração, em beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial realizados em atividade complementar à produção primária, dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito.

A partir da composição de consumo de energia elétrica enviada pela Recorrente (Anexo 8 – fls. 45), a Fiscalização elaborou o Anexo 7 (fls. 37/39) com a classificação das áreas de consumo de energia elétrica, definindo-as como áreas alheias ao processo produtivo ou vinculadas ao referido processo, com a indicação das expressões “sim” ou “não” para o direito ao crédito do imposto.

De acordo com a indicação da Fiscalização, não autoriza a apropriação de crédito de ICMS na aquisição de energia elétrica, o consumo nas seguintes áreas: PI Usina Sist. Água Nova Recuperada - D; PI Recup. Prod TCLD - PIC/TFA; PI TCLD Prod. - PIC/TFA; PI Poços Artesianos; PI Barragem de Rejeitos; PI Usina. Utilidades Operação ITMs-D; PI Manut. Equip. Beneficiamento; PI Mineração Administração U.O; PI Usina Sist. Água Nova/Recuperada - I.

Nota-se do demonstrativo de fls. 37/39 que a Fiscalização manteve a parcela de crédito do imposto correspondente, com a indicação na coluna “Direito ao Crédito”, da expressão “SIM”, quando o consumo da energia elétrica se deu em área vinculada ao processo produtivo da Recorrente, registrando o indicativo “NÃO” apenas para as áreas cujo consumo não autoriza a apropriação do crédito de ICMS.

Verifica-se que, de fato, as áreas de consumo da energia elétrica apontadas não se encontram dentre aquelas definidas como parte do processo produtivo da Recorrente, pois elas estão fora do processo produtivo de extração mineral (aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem), o que não autoriza a utilização dos créditos do imposto vinculados à aquisição da energia elétrica nelas empregadas.

Cumprido reiterar que, por se tratar de uma liberalidade da legislação mineira, o aproveitamento destes créditos haverá de se dar nos termos e nos limites definidos pela legislação deste estado.

Dito de outro modo, uma vez que, à luz da Lei Complementar nº 87/96 inexistente o direito ao aproveitamento dos créditos ora em apreço, a simples definição dos termos e condições mediante as quais o estado de Minas Gerais admite a apropriação destes créditos em nada viola a não cumulatividade aplicável ao ICMS, eis que, ausente a liberalidade instituída pela Lei nº 21.016/13, nenhum valor seria apropriado pelos contribuintes a este título.

Com referência à energia elétrica relacionada tanto à circulação de água ao longo do processo produtivo, como também àquela utilizada no Transportador de Correia de Longa Distância – TCLD, valem as mesmas considerações acima efetuadas.

Antes de pormenorizar cada um destes pontos, há que se encarecer o fato de que a discussão objeto dos presentes autos não diz respeito à valoração da participação destes itens (água e TCLD) na atividade de mineração e tampouco à sua importância ou mesmo à sua imprescindibilidade no processo.

Cuida-se, exclusivamente, da avaliação da conformidade (ou desconformidade) do aproveitamento dos créditos a eles relativos em face dos limites e condições estabelecidos na legislação.

Neste sentido, embora seja dado à Recorrente discutir acerca da conveniência de adotar uma legislação mais ou menos liberal neste particular, tal discussão opera-se “*de lege ferenda*”, uma vez que o legislador mineiro passou a admitir tais créditos nos exatos termos constantes da Lei nº 21.016/13 e do Regulamento do ICMS, cujas disposições foram explicitadas Instrução Normativa SUTRI nº 01/2014, sendo este o conjunto normativo que há de nortear a atuação do Fisco, deste Órgão Julgador e, também, da própria Recorrente.

Destarte, qualquer que seja a função e a importância dos itens controvertidos (água e TCLD) no processo produtivo do setor da mineração, o direito ao aproveitamento dos créditos relativos à energia elétrica rege-se pelas referidas normas, no âmbito das quais o atributo de ser “imprescindível no processo produtivo” não figura como elemento determinante do direito ao crédito.

Feitos estes esclarecimentos preambulares, passa-se à análise das peculiaridades do caso concreto.

Como bem esclarece a Fiscalização o sistema de circulação de água dentro do estabelecimento autuado ocorre da seguinte forma: “primeiramente ocorre a captação de água na barragem e também em poço artesiano; posteriormente a água segue para um reservatório; de lá para a planta de beneficiamento, onde comporá a polpa do minério de ferro; daí a maior parte da água (pequena parte é perdida no processo) segue carreando não mais a polpa, e sim o rejeito para que seja tratada em processo que permitirá seu reaproveitamento; finalmente a água tratada retorna ao reservatório para que seja reaproveitada no processo”.

Ressalta a Fiscalização que foi objeto de estorno de créditos do imposto a energia elétrica consumida desde a captação da água até o armazenamento dela no

reservatório, aquela utilizada no transporte do rejeito obtido após a etapa de beneficiamento, no tratamento da água, e, finalmente, no seu redirecionamento para o reservatório. Isso porque essas etapas compõem, claramente, linha marginal, alheia ao processo de beneficiamento mineral.

Sustenta ainda a Fiscalização que a alegação da Recorrente de que os equipamentos e máquinas que participam dessas etapas são essenciais, não tem o condão de caracterizar a energia elétrica como produto intermediário, pois a essencialidade, isoladamente, é insuficiente para caracterização de produto intermediário, devendo estar associada a outras características como consumo direto no processo produtivo e efetiva utilização na linha de produção.

E, ressalta que “a energia elétrica consumida na etapa de beneficiamento do minério de ferro não foi objeto de estorno de créditos do imposto”.

Frisa, ainda, que a energia elétrica, cujos créditos do imposto foram glosados, refere-se às etapas de captação, simples circulação, tratamento e reaproveitamento da água, e essas etapas não fazem parte efetivamente do processo de beneficiamento do minério.

Com efeito, a energia elétrica utilizada na captação e recuperação de água ocorre em linha distinta do processo de extração/beneficiamento. E, dessa forma, é vedado o aproveitamento dos créditos do imposto referentes à energia elétrica empregada em tais atividades.

Registra-se que no caso da barragem de rejeitos, a atividade está atrelada ao controle ambiental. Assim, também não faz parte do processo de beneficiamento do minério.

No tocante ao estorno do crédito do imposto relativo à energia elétrica utilizada no Transportador de Correia de Longa Distância – TCLD, também não procedem os argumentos apresentados pela Recorrente, nas fases de impugnação e recurso.

De fato, esse equipamento é responsável pelo transporte de minério de ferro desde as pilhas de estocagem até o Terminal Ferroviário, e, portanto, em momento posterior ao processo de extração e beneficiamento do minério de ferro. Dessa forma, trata-se de simples transporte de produto acabado, alheio ao processo produtivo do estabelecimento o qual ocorreu anteriormente.

Também não procede a argumentação de que a energia elétrica empregada no TCLD gera direito ao crédito de ICMS em razão do custo de tais equipamentos se verificar antes da saída do minério do estabelecimento, pois essa circunstância não tem relevância para a caracterização do produto intermediário porque o que importa para tal mister é que a energia elétrica seja empregada e consumida diretamente no processo produtivo, para que o crédito de ICMS dela decorrente seja passível de aproveitamento, o que não ocorre no presente caso.

Ademais, vale dizer que a essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização de produtos, mas não a pretensão da Recorrente, qual seja, a classificação da energia elétrica como produto intermediário no caso em exame.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aliás, a imprescindibilidade de mercadorias adquiridas por uma empresa resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de uma determinada mercadoria justifica-se em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirida se prescindível fosse.

Como já assentado anteriormente, em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da Lei Complementar nº 87/96, da Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS. É imprópria, portanto, a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Corroboram o entendimento, ora externado, de que é indevido o aproveitamento de crédito do imposto referente à entrada de energia elétrica utilizada no TCLD e na captação/tratamento de água, as seguintes decisões deste Conselho de Contribuintes:

### **ACÓRDÃO: 19.072/11/2ª**

(...)

POR OUTRO LADO, O TRANSPORTE DO MINÉRIO, BENEFICIADO OU NÃO, DO PÁTIO DE ESTOCAGEM PARA O CARREGAMENTO DE VEÍCULO/VAGÃO PARA TRANSPORTE RODOVIÁRIO OU FERROVIÁRIO NÃO FAZ PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO, NÃO GERANDO DIREITO A CRÉDITO DE ICMS O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NESSE TRANSPORTE.

TAMBÉM NÃO FAZ PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO O TRANSPORTE DO MINÉRIO OU DE OUTRO PRODUTO REALIZADO PELAS TCLDS (TRANSPORTADORAS DE CORREIA DE LONGA DISTÂNCIA) ENTRE O PÁTIO DE ESTOCAGEM E O EMBARQUE RODOVIÁRIO OU FERROVIÁRIO. FAZ PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO O TRANSPORTE DE MINÉRIO PELAS TCLDS PARA BENEFICIAMENTO, ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE, MAS NÃO OCORREU NO PRESENTE CASO.

(...) (GRIFOS ACRESCIDOS).

### **ACÓRDÃO 19.139/11/2ª**

(...)

PORTANTO, LEGÍTIMA É A GLOSA DOS CRÉDITOS PROCEDIDA PELO FISCO, NO TOCANTE AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO FORA DA LINHA PRINCIPAL DO PROCESSO PRODUTIVO (LINHAS MARGINAIS OU AUXILIARES DE PRODUÇÃO, DENTRE OUTROS), A SABER:

(...)

C) DESPESAS GERAIS ESTÉRIL, CARREGAMENTO ESTÉRIL E TRANSPORTE DE ESTÉRIL:

A EXTRAÇÃO DO MINÉRIO É FEITA POR DETONAÇÕES, APÓS A QUAL 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. E

SE NÃO SÃO APROVEITÁVEIS NA PRODUÇÃO, NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO, LOGO, O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NA FASE DE EMPILHAMENTO DO ESTÉRIL NÃO DÁ DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO.

DEVE-SE DESTACAR QUE A INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/01, AO DEFINIR QUE O PROCESSO PRODUTIVO DAS EMPRESAS MINERADORAS É AQUELE “COMPREENSIVO 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 OS MARCOS INICIAL E FINAL DO REFERIDO PROCESSO, MAS NÃO GARANTIU O CRÉDITO DO ICMS NA ATIVIDADE DE “MOVIMENTAÇÃO DO ESTÉRIL”.

B) ALMOXARIFADO:

O PRÓPRIO CONCEITO DE ALMOXARIFADO JÁ O EXCLUÍ DA LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO DO MINÉRIO.

c) TCLDS DIVERSAS (TRANSPORTADORAS DE CORREIA DE LONGA DISTÂNCIA):

A IN Nº. 01/01 DEFINIU QUE O PROCESSO PRODUTIVO DE UMA MINERADORA TEM INÍCIO COM O DESMONTE E TERMINA COM A ESTOCAGEM.

ASSIM, O PROCESSO PRODUTIVO DAS MINERADORAS ENCERRA-SE COM A ESTOCAGEM DO MINÉRIO. APÓS ESSE PROCESSO, O MINÉRIO É TRANSPORTADO POR CAMINHÕES OU CORREIAS TRANSPORTADORAS DE LONGA DISTÂNCIA (TCLD) E EMBARCADOS EM TRENS QUE O LEVARÁ AO DESTINO.

AS TCLD 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 TCLD 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.

(...)

G) MEIO AMBIENTE:

EMBORA SEJA UMA ATIVIDADE DE EXTREMA RELEVÂNCIA, TENDO EM VISTA O ENORME PASSIVO QUE A ATIVIDADE MINERADORA DEIXA PARA O MEIO AMBIENTE, NÃO FAZ PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO, SENDO REALIZADAS DEPOIS DE FINDADAS TODAS AS ETAPAS DESSE PROCESSO.

H) OFICINA DE MANUTENÇÃO:

O CONTRIBUINTE POSSUI, NAS DEPENDÊNCIAS DE ALGUMAS MINAS, OFICINAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. NÃO OBSTANTE A IMPRESCINDIBILIDADE DESTES PARA O PROCESSO PRODUTIVO DE MINÉRIO, À TODA EVIDÊNCIA TAL ATIVIDADE NÃO FAZ PARTE DO MESMO.

I) CARREGAMENTO DE MINÉRIO (ENTRE MINAS):

CARREGAMENTO REALIZADO PARA TRANSPORTE DE MINÉRIO DE UMA MINA A OUTRA, OU SEJA, CARREGAMENTO REALIZADO APÓS O FIM DO PROCESSO PRODUTIVO DO ESTABELECIMENTO DE ORIGEM DO MINÉRIO.

J) SISTEMA CARREGAMENTO TRENS:

SISTEMA DE CARREGAMENTO DE COMPOSIÇÕES FERROVIÁRIAS COM MINÉRIO DE FERRO, VIA SILO OU PÁS CARREGADEIRAS, PARA TRANSFERÊNCIA ENTRE UNIDADES, EXPORTAÇÃO OU VENDA NO MERCADO INTERNO.

ATIVIDADE REALIZADA APÓS A ÚLTIMA FASE DO PROCESSO PRODUTIVO (ESTOCAGEM INTERNA DO MINÉRIO).

(...)

M) ADMINISTRAÇÃO DA U.O. (UNIDADES OPERACIONAIS):

SÃO AS CAMINHONETES QUE PRESTAM SERVIÇO NA ÁREA ADMINISTRATIVA E MEIO AMBIENTE.

ASSIM, O ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NAS ÁREAS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ACIMA NÃO SE CONFUNDE COM AQUELE CONSUMIDO NA LAVRA, NA MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL E NO BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO, BEM COMO NA ESTOCAGEM DO PRODUTO FINAL, CARACTERIZANDO-SE, PORTANTO, COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO, SEM DIREITO A CRÉDITO DO ICMS, FACE À VEDAÇÃO CONTIDA NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02. (...) (GRIFOU-SE).

**ACÓRDÃO: 4.278/14/CE**

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000172472-23

EMENTA

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DE ICMS DESTACADO EM NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 66, INCISOS I E III C/C OS §§ 2º E 4º DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

(...)

A FISCALIZAÇÃO, POR SUA VEZ, RELATA QUE A ENERGIA ELÉTRICA GLOSADA DIZ RESPEITO A SETORES MARGINAIS À PRODUÇÃO DO MINÉRIO: CAPTAÇÃO DE ÁGUA, ESCRITÓRIO, RESTAURANTE, OFICINAS, LABORATÓRIOS, ÁGUA RECUPERADA E EMBARQUE.

QUANTO AO SETOR DE EMBARQUE, AFIRMA QUE A ATUAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS OCORRE APÓS A PRODUÇÃO DO MINÉRIO, POIS ATUAM NO CARREGAMENTO DOS VAGÕES.

TOMANDO AS ASSERTIVAS DA FISCALIZAÇÃO, É POSSÍVEL AFIRMAR QUE ALGUMAS ÁREAS DE CONSUMO APONTADAS SÃO ALHEIAS AO PROCESSO PRODUTIVO, COMO AS OFICINAS DE CAMINHÕES, POR EXEMPLO, OU SE CONSTITUI EM ÁREAS MARGINAIS, COMO AS ESTAÇÕES DE BOMBEAMENTO, O QUE, VIA DE REGRA, NÃO AUTORIZA A UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DIVERSOS. (GRIFOU-SE).

Conveniente ressaltar, ainda, que todas as demais “áreas” cujos créditos do imposto relativos à energia elétrica foram glosados ou se referem a locais onde são realizados serviços de manutenção, ou que fazem parte de setor administrativo da empresa.

Por óbvio, a área administrativa não está vinculada à produção, mas sim, ao controle, o que afasta quaisquer créditos relativos ao ICMS.

E, sendo assim, o estorno dos créditos do imposto da energia elétrica utilizada nos locais objeto deste lançamento está em total consonância com a legislação em vigor.

Quanto a esse item do lançamento, postula a Recorrente, subsidiariamente, a utilização proporcional do referido crédito do imposto em relação às exportações realizadas.

Contudo, não procede o argumento da Recorrente de que o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 (§ 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75) lhe assegura o creditamento do imposto relativo à entrada de materiais de uso e consumo no estabelecimento proporcionais às exportações realizadas.

Prevê tal dispositivo legal:

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior; (Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende-se que a integração ou consumo de que trata o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 e o § 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Vale dizer que o referido “consumo”, nos termos do disposto no art. 32, inciso II da LC nº 87/96, limita-se ao creditamento de ICMS referente aos produtos intermediários consumidos e não deve ser interpretado como possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS relativo à aquisição de bens de “uso ou consumo”, para o qual há limitação temporal conforme dispõe o art. 33, inciso I da LC nº 87/96 (art. 70, inciso III do RICMS/02), que postergou esse direito para janeiro de 2020.

Corroboram esse entendimento várias respostas dadas pela SEF/MG a Consultas de Contribuintes. Confira-se as seguintes:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/2008

ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – INAPLICABILIDADE – A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei nº 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE nº 017/2008

ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei nº 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 003/2007 (MG DE 06/01/2007 E REF. MG DE 24/10/2008)

ICMS - CRÉDITO - USO OU CONSUMO - EXPORTAÇÃO - INAPLICABILIDADE - A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei nº 6763/1975, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

O mesmo raciocínio aplica-se ao disposto no art. 33, inciso II, alínea “c” da LC nº 87/96.

A vedação ao crédito relativo a materiais de uso e consumo, inclusive para empresas exportadoras, está brilhantemente fundamentada no texto abaixo, de autoria do ilustre Advogado Geral do Estado, Dr. Carlos José da Rocha, *in verbis*:

“... ”

Para melhor compreensão do tema, é necessário que se tenha em vista a existência, na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, de normas jurídicas, relativamente à matéria, de três diferentes naturezas:

- a) disciplinamento do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República (que exige lei para permitir a manutenção do crédito quando as saídas posteriores não são tributadas);
- b) norma que rege a amplitude (o método) do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);
- c) normas de vigência

Assim, teríamos:

Natureza	Lei Complementar
Disciplina o art. 155, § 2º, II, "a" e b", da CF	§§ 1º e 3º do art. 20
	Incisos I e II do art. 21
	§ 2º do art. 21
Amplitude/Método	Caput do art. 20
	§ 1º do art. 20 ("bens Alheios")
Vigência	Inciso II do art. 32
	Art. 33

Disciplina do inciso II do § 2º do art. 155

Tal e qual se dá com a Constituição, os §§ 1º e 3º do art. 20 e os incisos I e II e o § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996, não tratam da abrangência do creditamento (se físico, financeiro ou misto), mas apenas reproduzem (ainda que com a utilização de outros termos) ou disciplinam o contido no inciso II do § 2º do art. 155 da Carta Magna. Ou seja, tratam da vedação do crédito (e respectivas exceções) quando existem operações e prestações sem tributação.

Por exemplo, o inciso I do § 3º do art. 20 utiliza o termo integração ou consumo em processo de industrialização apenas para distinguir a hipótese nele tratada daquela do inciso II, que se refere ao comércio, mas ambos os dispositivos tratam da mesmíssima regra: vedação do crédito (e exceções) quando a subsequente saída se der sem incidência do ICMS.

Norma que rege a amplitude do direito ao crédito

Para compreensão do universo em que se dá o direito de creditamento, há de se cotejar o *caput* do art. 20 (que trata do crédito financeiro) com a exceção do § 5º do mesmo artigo (que disciplina o crédito do ativo permanente) e as do art. 33 (que, ao criar limites

temporais, restringe, momentaneamente, o conteúdo do caput do art. 20).

A regra (ampla) de aproveitamento de créditos não está no § 3º do art. 20 e nem nos incisos I e II e no § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996, mas no *caput* do art. 20, suficientemente genérico para contemplar todas as hipóteses.

Relativamente ao uso e consumo, por força da norma de vigência contida no inciso I do art. 33, a abrangência do caput do art. 20 ficou parcialmente tolhida.

Antinomia entre normas? Primeira norma de vigência

É preciso ter em mente que a lei, quando redigida em seus artigos inaugurais, não considerava a proibição, mas a permissão, dos créditos de uso e consumo, cuja restrição, temporal, ocorre apenas no inciso I do art. 33. Ou seja, todos os demais dispositivos (mesmo os que não se relacionam diretamente com a concessão de créditos de uso e consumo) realmente foram escritos como se direitos amplos a créditos houvesse, já que a redação não se modificará quando findar o prazo previsto no inciso I do art. 33.

A expressão integração ou consumo em processo de produção, quando utilizada na lei complementar, nada tem a ver com o universo do creditamento, isto é, se os chamados bens de uso e consumo seriam passíveis de aproveitamento. A expressão apenas aparece no que intitulamos 'disciplinamento do inciso II do § 2º do art. 155'.

Se assim não for, haverá antinomia, por exemplo, entre o que prescreve o inciso I do § 3º do art. 20 e o contido no art. 33 (que veda os créditos de bens de uso e consumo, com a ressalva do consumo de energia elétrica):

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011;

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

(...)

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

(...)

Pergunta-se: qual o motivo do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida no inciso I do § 3º do art. 20? Não é a energia elétrica mercadoria integrada ou consumida em processo de produção?

Observe-se, inclusive, que o caput do art. 33 determina que a vedação seja aplicada inclusive ao art. 20. Assim, se o inciso I do § 3º do art. 20 contivesse regra atinente ao método do aproveitamento de créditos de bens de uso e consumo nas exportações, o art. 33, ao se referir a ele, teria tirado-lhe temporariamente a eficácia. Teríamos, também, antinomia entre os dois dispositivos e o que dispõe o inciso II do art. 32.

Portanto, o § 3º do art. 20 não trata do mesmo tema do art. 33, II, “c”. Aquele se refere ao disciplinamento do contido no inciso II do § 2º da CF; este permite a aplicação do caput do art. 20, no que se refere ao uso e consumo apenas de energia elétrica, sem a limitação temporal prevista no inciso I do art. 33. O art. 33 é regra de vigência; o § 3º do art. 20 disciplina apenas a manutenção do crédito, proibida pela Constituição quando a saída posterior é não tributada.

#### Créditos nas exportações

Assim, tratando-se de exportações, os créditos permitidos são exatamente os mesmos admitidos para as demais operações, com as únicas ressalvas:

- quanto à amplitude: o art. 33, ao tratar da vigência do caput do art. 20, alarga o método (misto, na atualidade), incluindo a energia e os serviços de comunicação nas hipóteses que elenca;

- quanto ao contido no inciso II do § 2º do art. 155: os §§ 1º e 3º do art. 20, os incisos I e II e o § 2º do art. 21 permitem o crédito apesar da operação posterior não ter incidência.

#### Segunda norma de vigência – o art. 32, II

Como já visto, o art. 33 é regra de vigência do caput do art. 20 (aspecto temporal) e, ao postergá-la parcialmente, acabou por limitar o próprio conteúdo do crédito, isto é, o aspecto material da norma (excluiu o uso e consumo, a energia e a comunicação em certos casos, p. ex.).

O art. 32 tem exatamente a mesma função do art. 33 (é cláusula de vigência) e refere-se, no inciso II, ainda que sem mencioná-las, às exceções constantes dos §§ 1º e 3º do art. 20, bem como dos incisos I e II e do § 2º do art. 21.

Em síntese:

- o art. 33 é norma de vigência do que denominamos regra de amplitude do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);

- o inciso II do art. 32 é norma de vigência do disciplinamento da alínea “a” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

Ou seja, o art. 32, II, não tem nenhum conteúdo que não seja o ligado ao tempo (vigência) e poderia perfeitamente estar redigido assim:

Art. 32 – A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

[...]

II – darão direito de crédito nos termos do inciso I do § 3º do art. 20 e não serão objeto do estorno previsto no inciso II do art. 21 as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

A única diferença entre os dois artigos é que o art. 33 dá vigência parcial ao caput do art. 20, afetando, em consequência, o próprio conteúdo da norma. O art. 32, ao contrário, deu vigência total às exceções dos §§ 1º e 3º do art. 20, dos incisos I e II e do § 2º do art. 21 (que, conforme já registramos, existem apenas em função do inciso II do § 2º do art. 155 da CF, nada dizendo quanto ao conteúdo do crédito).

Se assim não for, pergunta-se: qual o motivo do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida no inciso II do art. 32? Se a energia elétrica – como produto ou consumido em processo industrial – já fosse passível de crédito em qualquer outro dispositivo (inclusive no inciso II do art. 32), não haveria de ser tratada no art. 33.

Podemos voltar a afirmar que a lei complementar quando trata do conteúdo do crédito, jamais se utiliza das expressões *consumido ou consumo em processo* (confira-se o caput do art. 20 c/c art. 33).

(..)

#### O Consumo em processo de industrialização

Como asseverado antes, a expressão ‘consumo em processo de industrialização’ se refere à categoria *produtos intermediários* (e, obviamente, à própria matéria-prima) e não ao gênero *uso e consumo*.

Por quê? Primeiramente, como também já ressaltado, a expressão jamais é utilizada para demarcar a abrangência do crédito (não aparece, por exemplo, no caput do art. 20). Em segundo lugar, a lei complementar, ao se referir à energia elétrica (art. 33, II, “c”), claramente demonstrou que não havia, a pretexto de tratar de ‘*consumo em processo de industrialização*’, autorizado o aproveitamento de créditos do gênero *uso e consumo*, mesmo nas exportações.

O mais importante: muito antes de alguém pensar em conceder crédito para uso e consumo, a norma mineira já igualava o tratamento do produto intermediário ao da matéria-prima, dizendo-o *consumido no processo de industrialização* (por exemplo, o art. 144, II, “b”, do Regulamento de 1991). Portanto, para a legislação, o consumo no processo de industrialização referia-se, além da matéria-prima, apenas ao produto intermediário.

Também no Convênio ICM 66/88 (muito antes dos créditos do uso e consumo), já se permitia o crédito das mercadorias que, utilizadas no processo industrial, ‘sejam nele consumidos’ (art. 31, III). A leitura do art. 34 do mesmo Convênio não deixa qualquer dúvida que apenas se incluíam no universo dos bens consumidos no processo industrial a matéria-prima e os produtos intermediários.

Em suma, há anos a expressão ‘consumo em processo de industrialização’ é empregada para designar matéria-prima e produto intermediário, nada tendo a ver com uso e consumo.

...” (GRIFOS ORIGINAIS)

Além disso, se dúvida houvesse acerca desta matéria, cabe assinalar que a questão foi definitivamente resolvida com a edição do Decreto nº 45.388, de 2 de junho de 2010 que, dentre outras disposições, assim determina:

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

Logo, corretas as exigências de ICMS apurado após recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se que a Multa Isolada foi majorada em razão da constatação de reincidência, em 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

Conforme telas de “consultas a autuações” extraídas do SICAF/SEF/MG, colacionadas às fls. 29/31, foi a seguinte autuação que fundamentou a majoração da multa isolada:

- PTA nº 01.000156390-60: Penalidade Isolada exigida prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Data de reconhecimento da infração anterior em 31/03/08 (pagamento do crédito tributário).

Questiona a Recorrente o precedente utilizado para caracterizar a reincidência já que ela figura, em tal Auto de Infração, como Coobrigada, sendo o contribuinte autuado a empresa MBR - Minerações Brasileiras Reunidas. E, dessa forma, alega que no PTA 01.000156390-60 ela não praticou nenhuma infração (quem praticou foi a MBR), motivo pelo qual o referido PTA, a seu ver, não poderia ser considerado como precedente para majoração da penalidade isolada, pois não se pratica nova infração se não tiver praticado infração antiga.

Assim, requer seja desconsiderado o PTA nº 01.000156390-60 como infração precedente, excluindo a majoração da penalidade pela constatação de reincidência.

Todavia, não lhe assiste razão.

A Fiscalização argumenta que à época do contestado precedente, a Vale S/A já havia incorporado a MBR, dessa forma, foi ela própria quem efetivamente praticou as infrações apontadas naqueles autos:

(...)

Não podemos concordar uma vez mais com os argumentos apresentados. Isto porque é de

conhecimento notório que a MBR já havia sido incorporada pela Vale S.A., senão com todos os contornos legais, mas com certeza de fato, por ocasião do citado precedente. É que o Grupo Vale S.A. detém o controle acionário, além de ter assumido os funcionários e ativos da antiga empresa. E foi por esta razão que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais já decidiu a respeito da responsabilidade solidária da Vale S.A. em relação aos atos praticados pela MBR, como podemos conferir a seguir:

Acórdão: 20.265/13/2ª Rito: Ordinário

PTA/AI: 01.000186344-76

(...)

Ora, sabemos que incorporação é a operação pela qual uma sociedade é absorvida por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações. Ao incorporar a MBR, a Vale incorporou o patrimônio, a tecnologia, o pessoal especializado e, também, a “pessoa” a que se refere o artigo 53, parágrafo 6º da Lei 6.763/75. Sendo assim, como à época do contestado precedente a Vale já havia incorporado a MBR, podemos dizer que, em verdade, foi a própria Vale quem efetivamente praticou as infrações ali apontadas. Correta, portanto, a eleição do PTA 01.000156390-60 como paradigma para exigência da penalidade de reincidência. (Grifou-se).

Cumprido destacar que a Recorrente afirma que não houve, *in casu*, a incorporação da empresa MBR - Minerações Brasileiras Reunidas, mas sim da holding que a controla, não obstante entenda que, mesmo se a referida incorporação houvesse ocorrido em relação à MBR, a majoração da multa isolada seria incabível.

Também aqui não lhe assiste razão.

A propósito da discussão acerca da caracterização ou não do instituto jurídico da incorporação na situação em apreço, cabe assinalar que, independentemente da forma mediante a qual se operou o rearranjo societário, dúvida não há quanto à caracterização da sucessão empresarial e, por consequência, da sucessão também quanto às obrigações tributárias.

Com efeito, assim dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

(...)

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou

incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Como se depreende da leitura do dispositivo acima transcrito, a norma inculpada no art. 132 do Código Tributário Nacional alude especificamente aos institutos da “fusão”, “transformação” e “incorporação”.

Todavia, a despeito da discussão acerca da ocorrência ou não da incorporação na situação em tela, prevalece o entendimento de que os arranjos societários expressamente mencionados no art. 132 do CTN são exemplificativos, não esgotando o rol de possibilidades existentes.

Cita-se, a título exemplificativo, a questão afeta ao instituto da “cisão” e o entendimento que tem sido esposado em sede doutrinária e jurisprudencial acerca da sucessão dela decorrente.

Segundo o escólio de Hugo de Brito Machado (*in* “Comentários ao Código Tributário Nacional”, ed. Atlas, volume II, pág. 554):

“Embora o art. 132 do Código Tributário Nacional não se reporte à figura da cisão, parece-nos interessante fazer a ela referencia nestes comentários. É que em virtude da natureza jurídica dessa operação pode-se sustentar que ela, tal como a incorporação e a fusão, implica responsabilidade da pessoa jurídica resultante, pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas cujos acervos nela se integram”.

De igual modo, Sacha Calmon Navarro Coêlho preleciona:

“A doutrina vem admitindo, até para evitar a elisão de tributos pela via do planejamento fiscal, que os casos de cisão total ou parcial estão abrangidos pelo dispositivo legal sob comento, ao argumento de que o CTN é anterior à Lei nº 6.404, de 15.12.1976, sobre as sociedades anônimas, que regrou os casos de cisão.

(...)

Entendemos que a disciplina legal deva estender-se aos casos de cisão, por isso que configuram uma forma, junto com as demais previstas no artigo, de mutação empresarial. “Onde a mesma razão, a mesma disposição”, já ensinavam os praxistas com espeque na clarividência jurídica dos juriconsultos romanos.”

(“Curso de Direito Tributário Brasileiro”, ed. Forense, 11ª edição, pág. 626) (grifou-se)

Resulta evidenciado, destarte, a natureza exemplificativa dos eventos empresariais mencionados no art. 132 do CTN. Logo, quer se trate de incorporação direta da MBR - Minerações Brasileiras Reunidas, quer se trate da incorporação, pela Recorrente, da *holding* que controla a referida empresa, caracterizada está a sucessão empresarial ensejadora da sub-rogação quanto aos créditos tributários relativos à sociedade sucedida.

Com referência ao alcance da mencionada sucessão, registra-se que nela estão incluídos não só os tributos propriamente ditos, mas também as penalidades pecuniárias eventualmente existentes.

A este respeito, manifestações jurisprudenciais e doutrinárias confirmam o que se vem de afirmar. Veja-se, a guisa de ilustração, a decisão veiculada no âmbito do Recurso Especial nº 923.012, submetido ao regime dos Recursos Repetitivos.

Neste julgado, mais especificamente quando da apreciação dos embargos de declaração, ficou assentado no Superior Tribunal de Justiça que a sucessora por incorporação deve responder pelas multas por infrações cometidas pela sucedida, uma vez que os débitos integram o patrimônio da sociedade incorporada e se transferem para a incorporadora.

Como se não bastasse, o mesmo Tribunal editou a Súmula 554, com o seguinte verbete:

**SÚMULA 554:**

NA HIPÓTESE DE SUCESSÃO EMPRESARIAL, A RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA ABRANGE NÃO APENAS OS TRIBUTOS DEVIDOS PELA SUCEDIDA, MAS TAMBÉM AS MULTAS MORATÓRIAS OU PUNITIVAS REFERENTES A FATOS GERADORES OCORRIDOS ATÉ A DATA DA SUCESSÃO.

No mesmo sentido, valemo-nos novamente das lições do precitado Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho que, na obra acima mencionada, leciona *in verbis*:

“Nas hipóteses ora versadas, em verdade, inexistente sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra roupagem institucional.

Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada.

(...)

Aqui comparece ainda uma razão de política fiscal. Se as multas não fossem transferíveis em casos que tais, seria muito fácil a pagar multas pelo simples

subterfúgio da alteração do tipo societário. Num passe de mágica, pela utilização das "formas" de Direito societário, seriam elididas as sanções fiscais garantidoras do cumprimento dos deveres tributários, o principal e os instrumentais."

(in "Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 11ª ed., p. 614).

Convém acrescentar, por oportuno, que trata-se, *in casu*, de sanção *real*, eis que a multa isolada de que se cuida configura penalidade de caráter pecuniário, diversamente do que se dá com as chamadas sanções *pessoais*, assim entendidas aquelas que atingem a 'pessoa' do sujeito passivo da sanção (infrator ou responsável), nelas se incluindo, por exemplo, as de prisão, de suspensão de atividades, etc.

Referida distinção é importante para separar as sanções transmissíveis (reais ou pecuniárias), de que é exemplo a multa isolada exigida no presente lançamento, das intransmissíveis (pessoais ou não pecuniárias).

Ainda a propósito desta questão, menciona-se decisões deste Conselho relativas a autuações de mesma sujeição passiva dos presentes autos, nas quais o referido PTA foi considerado como precedente para majoração da penalidade isolada:

**ACÓRDÃO: 21.577/14/3ª**

PTA/AI: 01.000208606-31

(...)

CUMPRE INFORMAR QUE A MAJORAÇÃO DA MULTA ISOLADA ESTÁ CORRETA, UMA VEZ CONSTATADA A PRÁTICA DE REINCIDÊNCIA, EM DECORRÊNCIA DA QUITAÇÃO DO PTA Nº 01.000156390-60, EM 31/03/08. (GRIFOU-SE).

(...)

**ACÓRDÃO: 21.500/14/3ª**

PTA/AI: 01.000207949-81

(...)

NO TOCANTE À MAJORAÇÃO DA MULTA ISOLADA, ALARDEIAM AS IMPUGNANTES QUE NÃO RESTA CARACTERIZADA A REINCIDÊNCIA, POR SE TRATAREM DE CRÉDITOS DISTINTOS OS ESTORNADOS NESTE E NO PTA Nº 01.000156390-60.

SEM RAZÃO A DEFESA, NO ENTANTO, UMA VEZ QUE A LEGISLAÇÃO VIGENTE NÃO LEVA EM CONSIDERAÇÃO A MATÉRIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, MAS SIM A PENALIDADE APLICADA, NOS TERMOS DO § 6º DO ART. 53 DA LEI Nº 6.763/75, QUE ASSIM DISPÕE:

(...)

RELATIVAMENTE À ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA À EMPRESA VALE S/A, EM DECORRÊNCIA DA INCORPORAÇÃO DA AUTUADA PELA COOBIGADA, ALEGA A DEFESA QUE NÃO HOUE INCORPORAÇÃO, MAS APENAS O ARRENDAMENTO DO PARQUE FABRIL, ESCLARECENDO QUE NÃO OCORREU A NECESSÁRIA OPERAÇÃO SOCIETÁRIA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O FISCO DESTACA QUE TODA A DOCUMENTAÇÃO JUNTADA AOS AUTOS (FLS. 69/130) COMPROVA SOBREMANEIRA A INCORPORAÇÃO, COMO BEM DEMONSTRAM OS RELATÓRIOS ARQUIVADOS NA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (FLS. 90/130).

AO APRECIAR ESTA QUESTÃO NO PTA N° 01.000165024-08 (ACÓRDÃO 19.139/11/2ª), A 2ª CÂMARA ASSIM DECIDIU:

NO TOCANTE À INCLUSÃO DA VALE S.A. NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, ARGUMENTA A COOBRIGADA QUE A MESMA É INDEVIDA, POIS TERIA ESTABELECIDO COM A AUTUADA MERA RELAÇÃO COMERCIAL DE ARRENDAMENTO DE SEUS 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° 6.404/76; E ARTS. 129 E 132 DO CTN.”

TODAVIA, NÃO LHE ASSISTE RAZÃO.

COM EFEITO, A QUESTÃO JÁ FOI SUBMETIDA À APRECIÇÃO DESTA 2ª CÂMARA, 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 DESTE PROCESSO, 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 DA 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 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 ACÓRDÃO ENCONTRA-SE JUNTADA ÀS FLS. 328/358, TEM-SE COMO CORRETA A INCLUSÃO DA COOBRIGADA NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO, UMA VEZ COMPROVADA QUE A MESMA INCORPOROU A "HOLDING" À QUAL PERTENCE A AUTUADA.

ASSIM, REPUTA-SE LEGÍTIMA A ELEIÇÃO DA COOBRIGADA VALE S/A PARA O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

REGISTRE-SE, POR OPORTUNO, QUE A HIPÓTESE PREVISTA NA CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 102/2005 NÃO SE APLICA AO CASO DOS AUTOS, POR SE TRATAR DE DIREITO À MANUTENÇÃO DE CRÉDITO PELA INCORPORADORA, MAS NÃO PELA INCORPORADA. (GRIFOU-SE).

**ACÓRDÃO: 19.780/10/3ª**

PTA/AI: 01.000164631-35

(...)

NO QUE TANGE A APLICAÇÃO DA MULTA POR REINCIDÊNCIA, EMBORA NÃO CONTESTADA NA PEÇA DEFENSÓRIA, TEMOS QUE ESTA FOI DEVIDAMENTE APLICADA, AO CASO EM COMENTO, SEGUNDO A PREVISÃO DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA LEI Nº 6763/75, A SABER:

(...)

VERIFICA-SE QUE FOI LAVRADO CONTRA A IMPUGNANTE O PTA Nº 01.000156390-60, EM 20/12/07, QUITADO EM 31/03/08 (FLS. 188/189), PELA PRÁTICA DE PENALIDADE IDÊNTICA, INCISO XXVI DO ART. 55 DA RETROMENCIONADA LEI, O QUE SE IMPÕE A MANUTENÇÃO DA MAJORAÇÃO EXIGIDA. (GRIFOU-SE).

**ACÓRDÃO: 3.660/10/CE**

PTA/AI: 01.000163341-06

(...)

NO QUE TANGE A APLICAÇÃO DA MULTA POR REINCIDÊNCIA, EMBORA NÃO CONTESTADA NA PEÇA RECURSAL, TEMOS QUE ESTA FOI DEVIDAMENTE APLICADA, AO CASO EM COMENTO, SEGUNDO A PREVISÃO DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA LEI Nº 6763/75, A SABER:

(...)

VERIFICA-SE QUE FOI LAVRADO CONTRA A AUTUADA/RECORRENTE O PTA Nº 01.000156390-60, EM 20/12/07, PELA PRÁTICA DA INFRAÇÃO PUNÍVEL PELO INCISO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XXVI DO ART. 55 DA RETROMENCIONADA LEI, TENDO SIDO ELE QUITADO EM 31/03/08. (GRIFOU-SE).

### **Do encerramento do diferimento**

Como restou demonstrado que a energia elétrica utilizada nas seguintes áreas (*PI Usina Sist. Água Nova Recuperada - D; PI Recup. Prod TCLD - PIC/TFA; PI TCLD Prod. - PIC/TFA; PI Poços Artesianos; PI Barragem de Rejeitos; PI Usina. Utilidades Operação ITMs-D; PI Manut. Equip. Beneficiamento; PI Mineração Administração U.O; PI Usina Sist. Água Nova/Recuperada – D*), caracteriza-se como de uso e consumo do estabelecimento, correto o encerramento do diferimento do imposto nos termos do disposto no art. 12, inciso IV do RICMS/02:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

(...)

IV - a mercadoria destinar-se ao ativo permanente, ao uso ou ao consumo do adquirente ou do destinatário, ressalvado o disposto em regime especial e nos itens 41, 46, 55 e 60 da Parte 1 do Anexo II quando se tratar de ativo permanente;

(Grifou-se).

Dessa forma, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe dava provimento parcial para excluir as exigências relativas a energia elétrica utilizada nos equipamentos TCLD e no tratamento de água, bem como, a majoração da multa isolada pela reincidência, nos termos do voto vencido de fls. 218/225 e os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator) e Marcelo Nogueira de Moraes que excluía, ainda, as exigências relativas aos fatos anteriores a novembro de 2009, por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar tais exigências com base no art. 150, § 4º do CTN. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Frederico Menezes Breyner e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Marco Túlio da Silva e Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 15 de julho de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator designado**

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

---

Acórdão:	4.614/16/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000257748-31	
Recurso de Revisão:	40.060140391-03	
Recorrente:	Vale S.A.	
	IE: 317024161.55-42	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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.

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, praticadas pela Recorrente, no período de janeiro a dezembro de 2009:

1) aproveitamento indevido do crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais de entrada de mercadoria (energia elétrica) consumida em máquinas, equipamentos e instalações, fora do processo produtivo.

2) falta de recolhimento de ICMS em razão de descaracterização do diferimento do imposto na entrada de mercadoria (energia elétrica), uma vez que consumida em máquinas, equipamentos e instalações, fora do processo produtivo.

A divergência em relação ao voto vencedor é que entendo que devem ser excluídas as exigências referentes ao período anterior a novembro de 2009, pelos motivos expostos a seguir, em razão do 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. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.  
CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE

CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”. TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007. GRIFOU-SE.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO. GRIFOU-SE

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.” GRIFOU-SE.

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

### 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: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A

RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Assim, as exigências relativas ao período de janeiro a novembro de 2009, encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 23/12/14.

Posto isso, julgo pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências referentes ao período anterior a novembro de 2009, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

**Sala das Sessões, 15 de julho de 2016.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Conselheiro**