

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.641/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000615299-48
Impugnação: 40.010143193-22
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas.
IE: 313002022.01-20
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2011.

SUSPENSÃO - DESCARACTERIZAÇÃO. Constatado, mediante conferência de livros, arquivos eletrônicos e documentos fiscais, que a Autuada aplicou indevidamente a suspensão do ICMS nas operações de remessas de gás de alto forno, gás de coqueria e óleo combustível, destinados à geração de energia termoelétrica, ocasionando recolhimento a menor do imposto. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

O presente PTA versa sobre a acusação fiscal de utilização indevida do instituto da suspensão do imposto nas remessas de gás de alto forno, gás de coqueria e óleo combustível, destinados à geração de energia termoelétrica, no período de janeiro de 2011 a novembro de 2014.

Exige-se, a propósito, o ICMS incidente nas respectivas operações, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem o Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 108);
- Anexo 1: Relatório Circunstanciado do Auto de Infração (fls. 11/17);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 2: mídia eletrônica (*compact disc*) contendo a relação de notas fiscais emitidas pela Autuada ao abrigo da suspensão (fls. 18/19);
- Anexo 3: Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 20/22);
- Anexo 4: cópias reprográficas das notas fiscais de saída emitidas pela Autuada ao abrigo da suspensão (fls. 23/102);
- Anexo 5: mídia eletrônica (*compact disc*) contendo a relação de notas fiscais de entrada de energia elétrica (fls. 103/104);
- Anexo 6: mídia eletrônica (*compact disc*) contendo a relação de notas fiscais de entrada em retorno de industrialização (fls. 105/106);
- mídia eletrônica (*compact disc*) contendo cópias dos livros fiscais da Autuada (fl. 112).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 120/144, no âmbito da qual argumenta, em síntese, o que se segue.

De início, registra o seu entendimento no sentido de que deve ser reconhecida a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores referentes ao período de janeiro a novembro de 2011, nos termos do disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), instruindo sua argumentação com excertos de decisões judiciais pertinentes à matéria.

Em seguida, passa a descrever o processo de geração de energia termelétrica, cotejando-o com os conceitos legais e regulamentares de *industrialização*, analisados especificamente sob a ótica tributária.

Neste sentido, com supedâneo no art. 222 da Regulamento do ICMS (RICMS/02), no art. 46 do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 4º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto Federal nº. 7.212/10), pondera que, diversamente do entendimento fiscal:

- a industrialização não se restringe apenas ao processo de integração da matéria-prima ao produto resultante;
- a espécie nova, resultante da industrialização, pode se distinguir tanto pela natureza, quanto pela finalidade ou mesmo por conta do seu aperfeiçoamento;
- a legislação exige a obtenção de uma espécie nova e não um “produto físico resultante”, conforme mencionado no trabalho fiscal.

Destaca, ainda, que a fabricação de produtos “não físicos” já teria sido admitida pela própria Secretaria de Fazenda, citando como exemplo a Consulta de Contribuinte nº 114/02, em que analisava-se a remessa de energia elétrica, água e ar comprimido, a serem utilizados no processo de industrialização por encomenda de oxigênio e nitrogênio, produtos estes que não são visíveis e tampouco palpáveis.

Isto posto, passa abordar o enquadramento das mercadorias em questão à luz do disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86, concluindo que os produtos

(combustíveis) empregados na geração da energia termelétrica são considerados produtos intermediários.

Para corroborar sua argumentação, cita as Consultas de Contribuinte n°s 098/2008, 090/2010 e 060/2010.

Ressalta ainda que a energia elétrica é tida pela legislação como “mercadoria”, sendo que, à luz do Decreto n° 41.091/57, que regulamenta os serviços de energia elétrica no âmbito federal, sua geração, transmissão e distribuição caracterizam-se como atividades industriais.

Nesta perspectiva, assinala que somente não há exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre a mercadoria energia por conta da imunidade prevista no art. 155, § 3º, do texto constitucional.

Também no que pertine à legislação do ICMS, entende a Impugnante que as normas legais e regulamentares conduzem à tese por ela esposada, ilustrando tal assertiva com dispositivos da legislação paulista, bem como manifestações do Fisco do estado do Paraná.

Na sequência, argui a impropriedade da multa isolada cominada no Auto de Infração, uma vez que os valores das operações, tomados pela Fiscalização para apurar o crédito tributário que entende devido, estavam devidamente consignados nos documentos fiscais.

Registra também sua irresignação no tocante à confiscatoriedade e à desproporcionalidade que entende decorrentes das penalidades aplicadas, a Impugnante pugna pela produção de prova pericial para esclarecer acerca da correta classificação dos produtos objeto da autuação (gás de alto forno, gás de coqueria e óleo combustível), formulando quesitos às fls. 143/144.

Por fim, pede o cancelamento do feito fiscal.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização comparece aos autos e, em manifestação de fls. 357/365, refuta as alegações da Defesa.

De início, manifesta-se contrariamente ao pedido de perícia formulado pela Impugnante, por entendê-lo meramente protelatório.

Do mesmo modo, contrapõe-se também à arguição de decadência parcial do crédito tributário, fundamentando-se, para tanto, na disposição contida no art. 173, inciso I, do CTN.

Quanto ao mérito propriamente dito, reitera seu posicionamento no sentido de que a geração de energia elétrica não configura processo industrial, citando, em reforço à sua argumentação, as Consultas de Contribuinte n°s 117/2002 e 098/2002, respondidas pela Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Fazenda deste estado.

Assim, assevera que “não caracteriza industrialização por encomenda a geração de energia elétrica com insumos (gás natural e água) fornecidos pelo

encomendante, sendo inaplicáveis os dispositivos referentes à suspensão de que trata o Anexo III do RICMS/02”.

Além disso, com base nos referidos pronunciamentos da SUTRI, destaca que “da atividade industrial resulta um produto a partir da matéria-prima e insumos, ao passo que o processo de geração de energia elétrica não se reporta à relação matéria-prima/produto final”.

Para justificar tal entendimento, menciona decisões judiciais relacionadas ao tema, bem assim a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), de sorte a distinguir os conceitos de “geração” e de “industrialização”.

Ao final, pede pela manutenção do feito fiscal.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

O processo vem à análise da Assessoria do CC/MG que, em parecer de fls. 378/393, opina pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário e pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 11/07/17, acordou a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento apresentado da Tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 27/07/17. Assistiram à deliberação, pela Impugnante, a Dra. Ana Carolina Milagre Leão e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé.

DECISÃO

Da Preliminar

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação quanto à classificação dos combustíveis remetidos como produtos intermediários.

Para tanto formula os quesitos de fls. 143/144 e indica assistente técnico de seu interesse.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de utilização indevida do instituto da suspensão do imposto nas remessas de gás de alto forno, gás de coqueria e óleo combustível, destinados à geração de energia termoelétrica, no período de janeiro de 2011 a novembro de 2014.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se, a propósito, o ICMS incidente nas respectivas operações, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Registra-se que a referida multa isolada foi exigida apenas a partir de janeiro de 2012, conforme se verifica do Anexo 3 dos autos - Demonstrativo de Crédito Tributário, fls. 21/22.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a novembro de 2011, sendo aplicável 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, ele será 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.

No entanto, constitui regra geral 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, 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 o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

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

(...)

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

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2011 somente expirou em 31/12/16, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 01/12/16, conforme fls. 117.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, importa trazer as informações da Impugnante em relação às operações autuadas.

A Impugnante informa que celebrou contrato de industrialização por encomenda com a Companhia Energética de Minas Gerais (CEMIG), cujo objeto é a industrialização de combustíveis residuais de processos siderúrgicos e água bruta para que estes retornem à Usiminas sob a forma de energia elétrica e vapor. Para tanto, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Usina Termoeletrica (UTE), de titularidade da Impugnante, foi cedida em comodato à CEMIG.

Informa que a remessa dos combustíveis para a UTE se dá com suspensão do ICMS, na modalidade “remessa para industrialização por encomenda”, CFOP 5901. A CEMIG, por sua vez, emite nota fiscal de retorno simbólico desses combustíveis (retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda, CFOP 5902, também com suspensão do imposto) e, após a industrialização, a CEMIG efetua a venda da energia elétrica com destaque do imposto (CFOP 5252 – venda de energia elétrica para estabelecimento industrial).

Destaca que, no processo de obtenção de energia elétrica, os gases e o óleo, especificamente, são utilizados como combustível de acendimento dos queimadores das caldeiras. A água bruta, com o calor gerado pela queima dos combustíveis, é transformada em vapor. O vapor gerado movimentava as turbinas, que são responsáveis por acionar o gerador elétrico, que, por sua vez, produz a energia elétrica (usando o princípio da indução eletromagnética).

Explica ainda que o vapor gerado é condensado na última etapa, retornando como água à caldeira, completando, assim, o ciclo. A energia elétrica é transportada por linhas de alta tensão ao centro de consumo.

Dessa forma, na peça de defesa apresentada, a Impugnante alega, em apertada síntese, que a geração de energia elétrica configura processo industrial, uma vez que o processo de industrialização não se caracteriza apenas pela transformação direta da matéria-prima em um produto físico resultante.

Defende que os combustíveis remetidos com a suspensão do imposto, apesar de não se transformarem em um produto físico e não integrarem o produto final, são considerados produtos intermediários, uma vez que são consumidos integralmente no curso da industrialização, sendo essenciais na obtenção do produto final, ainda que não ocorra a integração física, e resultam acabados após a sua queima.

Afirma que se trata, *in casu*, de linha central de produção e não de linhas marginais. Argumenta, ainda, que tanto a legislação como a doutrina e a jurisprudência acolheram a energia elétrica como uma mercadoria e entendem a sua produção como modalidade de industrialização.

Para corroborar suas afirmações, cita normas legais e regulamentares, consultas de contribuintes e acórdão deste E. Conselho de Contribuintes que entende assentes com o seu entendimento.

Cabe trazer à baila a legislação que cuida do assunto.

Conforme relação de notas fiscais de saídas acostada ao Anexo 2, CD de fls. 19 e notas fiscais anexadas às fls. 24/102 (Anexo 4 dos autos), a Autuada remeteu os produtos gás de alto forno, gás de coqueria e óleo combustível para a Usina Térmica de Ipatinga, utilizando o CFOP 5.901 – “remessa para industrialização por encomenda”, ao abrigo da suspensão do ICMS, conforme item 1 do Anexo III do RICMS/02:

RICMS/02 :

ANEXO III

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DA SUSPENSÃO

(a que se refere o artigo 19 deste Regulamento)

ITEM HIPÓTESES/CONDIÇÕES

1 Saída de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial, ressalvadas as operações, para fora do Estado, de remessa ou retorno de sucata e de produto primário de origem animal, vegetal ou mineral, casos em que a suspensão da incidência do imposto fica condicionada aos termos fixados em protocolo celebrado entre este Estado e outra unidade da Federação, observado o disposto nas notas "2" a "4", ao final deste Anexo.

(Grifou-se).

Vê-se, portanto, que inexiste dúvida quanto ao fato de que a remessa de mercadorias ou bens destinados à industrialização opera-se com suspensão da incidência do imposto.

O deslinde da questão, no entanto, requer que seja definido se, à luz da legislação tributária estadual, a geração de energia elétrica configura ou não um processo de industrialização, de sorte a ensejar a aplicação do instituto da suspensão.

Cumpra assinalar, desde logo, que não assiste razão à Impugnante.

Consoante se demonstrará a seguir, a legislação tributária diferencia os conceitos de "geração" e de "industrialização", extremando-os em diversas oportunidades.

Com efeito, tomando-se como ponto de partida a Lei Complementar nº 87/96, observa-se que, ao dispor sobre a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, está definido, *in verbis*:

LC nº 87/96

Art. 15. Na falta do valor a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.
(grifou-se)

Como se pode constatar do excerto retrotranscrito, o legislador complementar distingue nitidamente o estabelecimento "gerador" do estabelecimento "industrial", tratando-os em dispositivos distintos e segundo regras também diferenciadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale registrar que tal norma, como não poderia deixar de ser, está reproduzida na legislação estadual (Lei nº 6.763/75: art. 13, § 4º; Regulamento do ICMS: art. 43, inciso IV).

Embora se possa cogitar, a princípio, que a diferenciação acima indicada decorre da própria diferenciação das regras aplicáveis à formação da base de cálculo em cada caso, cumpre registrar que tal argumento não se sustenta, em face das demais menções à referida diferenciação na legislação tributária.

Com efeito, a Lei Estadual nº 6.763/75 aborda o tema também em outros dispositivos.

Ao disciplinar o conceito de contribuinte do ICMS, assim estabelece a referida norma legal:

Lei nº 6.763/75

Art. 15. Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

I - o importador, o arrematante ou adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante;

(...)

VIII - a concessionária e a permissionária de serviço público de transporte, de comunicação e de energia elétrica, bem como o gerador, o transmissor, o distribuidor e o agente comercializador de energia elétrica; (grifou-se)

A propósito da definição do conceito da autonomia dos estabelecimentos, a mesma Lei também efetua a aludida diferenciação entre os conceitos, conforme abaixo reproduzido:

Lei nº 6.763/75

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte. (grifou-se)

O Regulamento do ICMS, por sua vez, além de reproduzir os comandos anteriormente referidos, também enfatiza a diferença entre a “geração” e a “industrialização” ao disciplinar diversas matérias.

Ao disciplinar o regime de creditamento do imposto, mais especificamente no tocante às hipóteses de vedação e estorno de créditos, está previsto que:

RICMS/02

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

IV - os serviços de transporte ou de comunicação recebidos pelo tomador:

a) não se destinarem a ser por ele utilizados:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a.3) em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica;

(...)

b) estiverem vinculados ao recebimento de mercadoria ou bem destinados à comercialização ou à utilização em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica, cuja operação de que decorra a saída posterior dos mesmos, ou de outros dele resultantes, ocorra com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

(...)

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

II - vierem a ser integrados ou consumidos em processo de comercialização, industrialização, produção, extração, geração, prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, quando a operação ou prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, observado o disposto no § 3º deste artigo.

(grifou-se)

Como se depreende dos exemplos anteriormente citados (Lei nº 6.763/75: arts. 15 e 24; RICMS/02: art. 70 e 71), a legislação cuida de diferenciar os conceitos de “geração” e “industrialização” mesmo quando são a eles aplicáveis a mesma disciplina legal ou regulamentar.

Se dúvida ainda houvesse quanto à distinção entre os referidos conceitos, a análise do disposto no item 37 do Anexo II do RICMS/02 afigura-se particularmente ilustrativo.

Confira-se:

Anexo II: item 37

Saída de energia elétrica:

a - do estabelecimento gerador:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a.1 - para estabelecimento industrial do mesmo titular, para consumo no respectivo processo de industrialização;

(...)grifou-se)

Com efeito, não fosse a evidente diferenciação entre os estabelecimentos “gerador” e “industrializador”, a norma retrotranscrita careceria de qualquer sentido, uma vez que prevê o diferimento do ICMS exatamente nas remessas entre tais estabelecimentos.

Em outras palavras, mesmo em se tratando de estabelecimentos do mesmo titular, não há que se confundir a atividade de geração de energia com a atividade de industrialização propriamente dita, quer seja da própria energia, quer seja de outro produto dela distinto.

Como se não bastasse, também no tocante aos Códigos Fiscais de Operação e Prestação (CFOP - Anexo V do RICMS/02), a diferenciação se mostra evidente.

A título de exemplo, cita-se o cotejo entre os CFOPs 1.302 e 1.305:

RICMS/02

Anexo V (CFOP)

1.302 - Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento industrial

Classificam-se neste código as aquisições de serviços de comunicação utilizados por estabelecimento industrial. Também serão classificadas neste código as aquisições de serviços de comunicação utilizados por estabelecimento industrial de cooperativa.

(...)

1.305 - Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento de geradora ou de distribuidora de energia elétrica

Classificam-se neste código as aquisições de serviços de comunicação utilizados por estabelecimento de geradora ou de distribuidora de energia elétrica. (grifou-se)

Menciona-se, por fim, a distinção empreendida também no âmbito da própria Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), em que tais atividades encontram-se dispostas não apenas em divisões diferentes como em seções distintas.

A Seção “c” do Anexo XIV do RICMS/02 (divisões 10 a 33) compreende as atividades que envolvem a transformação física, química e biológica de materiais, substâncias e componentes com a finalidade de se obterem produtos novos. Os materiais, substâncias e componentes transformados são insumos produzidos nas atividades agrícolas, florestais, de mineração, da pesca e produtos de outras atividades industriais:

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo XIV

SEÇÃO C

INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO

Esta Seção compreende as atividades que envolvem a transformação física, química e biológica de materiais, substâncias e componentes com a finalidade de se obterem produtos novos. Os materiais, substâncias e componentes transformados são insumos produzidos nas atividades agrícolas, florestais, de mineração, da pesca e produtos de outras atividades industriais.

As atividades da indústria de transformação são, freqüentemente, desenvolvidas em plantas industriais e fábricas, utilizando máquinas movidas por energia motriz e outros equipamentos para manipulação de materiais. É também considerada como atividade industrial a produção manual e artesanal, inclusive quando desenvolvida em domicílios, assim como a venda direta ao consumidor de produtos de produção própria, como, por exemplo, os ateliês de costura.

Ocorre que a Usina Térmica de Ipatinga está classificada na divisão 35 da CNAE (Seção D – Eletricidade e Gás), que compreende as atividades de produção, transmissão e distribuição de energia elétrica; de fornecimento de gás e de produção e distribuição de vapor e de água quente por meio de uma rede permanente de linhas, tubulações e dutos (instalações de infra-estrutura):

SEÇÃO D

ELETRICIDADE E GÁS

Esta Seção compreende as atividades de produção, transmissão e distribuição de energia elétrica; de fornecimento de gás e de produção e distribuição de vapor e de água quente através de uma rede permanente de linhas, tubulações e dutos (instalações de infra-estrutura).

Portanto, também à luz da Classificação Nacional das Atividades Econômicas, a atividade de geração de energia elétrica não é considerada industrialização.

Demais disso, conforme destaca a Fiscalização, a Superintendência de Tributação (SUTRI) deixou claro seu entendimento por meio das Consultas de Contribuinte nºs 117/2002 e 098/2008:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 117/2002

(Publicada no MG 12/10/2007 e reformulada no MG de 18/05/2007)

PTA Nº : 16.000073017-89

CONSULENTE : Petróleo Brasileiro S/A

ORIGEM : Betim - MG

ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - GERAÇÃO - Não caracteriza industrialização por encomenda a geração de energia elétrica com insumos (gás natural e água) fornecidos pelo encomendante, sendo inaplicáveis os dispositivos referentes à suspensão de que trata o Anexo III do RICMS/02.

(...)

CONSULTA:

Trata-se de industrialização por encomenda no caso em que a Consulente envia gás natural e água industrializada à Ibiritermo Ltda. para receber em troca a energia elétrica gerada?

RESPOSTA:

Não. A hipótese em comento não configura industrialização, dado que "transformação" é a modalidade de industrialização que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (alínea "a", inciso II, art. 222, Parte Geral, RICMS/02).

Saliente-se que os insumos para geração de energia elétrica sob encomenda não são tidos como matérias-primas em virtude de que não se transformam em um produto físico resultante. Tais insumos não integram o produto que resulta do processo e cujo emprego se restringe a produzir movimento necessário à geração de energia elétrica e ao resfriamento do mecanismo gerador.

A integração das matérias-primas ao produto resultante do processo industrial é requisito essencial para caracterização da modalidade de industrialização denominada transformação.

A hipótese em comento caracteriza um processo de geração de energia elétrica, ao qual não se aplicam os dispositivos referentes à suspensão de que trata o Anexo III do RICMS/02.

Assim, na remessa do gás natural destinado à geração de energia elétrica por encomenda ocorre a incidência do imposto, nos termos do inciso VI, art. 2º, Parte Geral do RICMS citado (saída a qualquer título).

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 098/2008

(MG de 13/05/2008)

PTA Nº : 16.000177998-44

CONSULENTE : CEMIG Geração e Transmissão S/A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ORIGEM : Belo Horizonte – MG

(...)

CONSULTA:

Considerando que todos os mencionados produtos são utilizados na cadeia de produção e geração da usina, está correto o entendimento da Consulente no sentido de que a hipótese se enquadra na alínea 'b' do inciso V, art. 66, Parte Geral do RICMS/02, para ensejar o abatimento sob a forma de crédito do imposto?

RESPOSTA:

O entendimento da Consulente não está correto.

Cabe salientar que a geração de energia elétrica não se trata de um processo industrial.

Da atividade industrial resulta um produto a partir da matéria-prima e insumos, ao passo que o processo de geração de energia elétrica não se reporta à relação matéria-prima/produto final.

Tem-se na geração de energia termoeletrica o emprego de insumos energéticos concernente à relação energia térmica/cinética/elétrica.

(...)

Observa-se que a SUTRI é clara ao dizer que a geração de energia elétrica não configura processo industrial e, portanto, a ela não se aplicam os dispositivos referentes à suspensão de que trata o Anexo III do RICMS/02.

Cabe deixar assentado que não se discute o fato de que a energia elétrica é definida como mercadoria para fins da legislação tributária, conforme expressamente consignado no art. 222 do Regulamento do ICMS.

De igual modo, também não há dúvida de que, em matéria de ICMS, tal mercadoria, uma vez gerada, pode ser, ela própria, objeto de industrialização, conforme se depreende, por exemplo, do disposto nos dispositivos regulamentares reproduzidos a seguir:

RICMS/02 – Parte Geral

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

IV - a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

(...)

Anexo XV:

CAPÍTULO XIII

Das Operações Relativas a Energia Elétrica

Art. 67. O estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação, é responsável, na condição de substituto tributário, pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, incidente sobre a entrada, em território mineiro, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

Ressalta-se, neste particular, a distinção existente entre a legislação estadual e a legislação federal, posto que nesta última **não** se admite o enquadramento da energia elétrica no conceito de matéria prima e tampouco de produto intermediário.

Referido entendimento foi corroborado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região na Apelação Cível AC 3104 SC 2006.72.05.003104-9, veja-se:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL Nº 2006.72.05.003104-9/SC

(...)

E DO PRÓPRIO LAUDO PERICIAL APRESENTADO SE EXTRAÍ, MAIS ADIANTE, QUE "A LEI 9.363/06, QUE DISPÕE SOBRE A INSTITUIÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E COFINS, NÃO CLASSIFICA OS DISPÊNDIOS COM ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES COMO MATÉRIA-PRIMA OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. (...) DESTA FORMA PODE SER VERIFICADO QUE A LEI 10.276 INFORMA QUE ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS, ADQUIRIDOS NO MERCADO INTERNO E UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO, SÃO INSUMOS, NÃO SENDO, PORÉM, CLASSIFICADOS NEM COMO MATÉRIA-PRIMA NEM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIO" (FL. 570)

(...)

ADEMAIS, VALE RESSALTAR QUE OS GASTOS COM AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E ENERGIA ELÉTRICA NÃO SE ENCAIXAM NOS CONCEITOS DE MATÉRIA PRIMA OU PRODUTO INTERMEDIÁRIO, VEZ QUE NÃO SÃO BENS QUE SE CONSOMEM NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO EM DECORRÊNCIA DE UM CONTATO FÍSICO, OU DE UMA AÇÃO DIRETAMENTE EXERCIDA SOBRE O PRODUTO EM FABRICAÇÃO OU POR ESSE DIRETAMENTE SOFRIDA.

(GRIFOU-SE)

De igual modo, restou consignando no âmbito do Recurso Especial (RESp) Nº 749.466 - PR (2005/0077945-2):

NESTE RECURSO ESPECIAL, VERIFICA-SE QUE O ENTENDIMENTO DO TRIBUNAL, EXPRESSO NO ACÓRDÃO RECORRIDO, NÃO CONSIDERANDO A ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO, ESTÁ EM SINTONIA COM O ENTENDIMENTO DA 2ª TURMA, ENTENDENDO-SE COMO PRODUTO O RESULTADO DE UM PROCESSO DE ELABORAÇÃO E COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO O RESULTADO DE UM PRÉVIO PROCESSO DE PRODUÇÃO, SITUADO ENTRE A MATÉRIA-PRIMA E O PRODUTO FINAL; É ALGO QUE ATUA SOBRE A MATÉRIA-PRIMA PARA MODIFICÁ-LA, TRANSFORMANDO-A EM PRODUTO, CONSUMINDO-SE NO PROCESSO DE PRODUÇÃO.

NESSE CONTEXTO, SOMENTE PODEM SER CONSIDERADOS MATÉRIA-PRIMA OU PRODUTO INTERMEDIÁRIO, ALÉM DAQUELES QUE SE INTEGRAM AO PRODUTO NOVO, OS BENS QUE SOFREM DESGASTE OU PERDA DE PROPRIEDADE, EM FUNÇÃO DE AÇÃO DIRETAMENTE EXERCIDA SOBRE O PRODUTO EM FABRICAÇÃO, OU PROVENIENTE DE AÇÃO EXERCIDA DIRETAMENTE PELO BEM EM INDUSTRIALIZAÇÃO E DESDE QUE NÃO GUARDEM CORRESPONDÊNCIA COM BENS DO ATIVO PERMANENTE.

A ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO NÃO SE ADEQUA AO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO, COMO TEM ENTENDIDO O STJ, COMO EXPRESSO ESTÁ EM PRECEDENTE DESTA TURMA, DE RELATORIA DO MINISTRO CASTRO MEIRA NO RESP 782.699/RS, JULGADO EM 15 DE MAIO DE 2006, OPORTUNIDADE EM QUE DEIXOU SUA EXCELÊNCIA CONSIGNADO:

A QUESTÃO DE MÉRITO RESUME-SE EM DEFINIR SE A ENERGIA ELÉTRICA PODE OU NÃO SER CONSIDERADA COMO INSUMO, PARA FINS DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ALEGOU A RECORRENTE, NESSE PARTICULAR, VIOLAÇÃO AO ART. 147, I, DO DECRETO N.º 4.544/02 (REGULAMENTO DO IPI), DISPOSITIVO EXPRESSAMENTE PREQUESTIONADO NO ARESTO RECORRIDO.

(...)

A ENERGIA ELÉTRICA NÃO SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMO PARA O FIM DE LEGITIMAR O DIREITO AO CRÉDITO GERADO POR SUA AQUISIÇÃO, A SER DEDUZIDO OU COMPENSADO COM O MONTANTE DEVIDO A TÍTULO DE IPI NA OPERAÇÃO DE SAÍDA DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO. NESSE SENTIDO, COLACIONAM-SE JULGADOS RECENTES DE AMBAS AS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO DESTA TRIBUNAL SUPERIOR:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CREDITAMENTO.

ENERGIA ELÉTRICA.IMPOSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL.

1. A ENERGIA ELÉTRICA NÃO PODE SER CONSIDERADA INSUMO, PARA FINS DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO GERADO PELA SUA AQUISIÇÃO, A SER DESCONTADO DO VALOR APURADO NA

OPERAÇÃO DE SAÍDA DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO.
PRECEDENTES: RESP 482.435-RS, REL. MIN.

ELIANA CALMON, DJ DE 04.08.03; RESP 518.656-RS, REL. MIN. ELIANA CALMON, DJ DE 31.05.04; AGRG NO AG 623105-RJ, REL. MIN. CASTRO MEIRA, DJ DE 21.03.05; RESP 638745/SC, REL. MIN. LUIX FUX, DJ 26.09.05.

2. A PRESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS FISCAIS VISANDO AO CREDITAMENTO DO IPI É QUINQUENAL, CONTADA A PARTIR DO AJUIZAMENTO DA AÇÃO.

3. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO" (STJ - 2ª TURMA, RESP N.º 710.997/RS, REL. MIN. CASTRO MEIRA, DJU DE 20.04.06);

NO MESMO SENTIDO É A POSIÇÃO DA PRIMEIRA TURMA:

"TRIBUTÁRIO. IPI. NÃO-CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS GERADOS COM AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. IMPOSSIBILIDADE.

1. A ENERGIA ELÉTRICA NÃO PODE SER CONSIDERADA COMO INSUMO, PARA FINS DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO GERADO PELA SUA AQUISIÇÃO, A SER DESCONTADO DO MONTANTE DEVIDO NA OPERAÇÃO DE SAÍDA DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO. PRECEDENTES: RESP 518.656-RS, REL. MIN. ELIANA CALMON, DJ DE 31.05.2004; AGRG NO AG 623105-RJ, REL. MIN. CASTRO MEIRA, DJ DE 21.03.2005; RESP 482.435-RS, REL. MIN. ELIANA CALMON, DJ DE 04.08.2003.

2. AMBOS OS IMPOSTOS, ICMS E IPI SÃO INFORMADOS PELO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, SENDO-LHES APLICÁVEL REGRAMENTO SEMELHANTE, NESSE PARTICULAR. APLICAÇÃO DO BROCADO UBI EADEM RATIO IBI EADEM DISPOSITIO.

3. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO" (RESP 638745/SC, REL. MIN. LUIX FUX, DJ 26.09.05). (GRIFOU-SE)

No mesmo sentido, podem ser mencionados, dentre outros, a Súmula CARF nº 19 (vide também, a propósito, o Acórdão nº 9303-004.579 – 3º Turma, do mencionado Órgão Julgador Federal).

De todo modo, como assentado anteriormente, a legislação tributária estadual diverge da legislação federal ao admitir expressamente o aproveitamento de créditos do imposto incidente sobre as entradas de energia elétrica destinada à industrialização, como se pode constatar no excerto a seguir transcrito do RICMS/02:

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

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

II - que for consumida no processo de industrialização;

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

IV - 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;

V - nas demais hipóteses, por qualquer estabelecimento, a partir de 1º de janeiro de 2020. (Grifou-se)

Também não se pode questionar o direito ao aproveitamento de créditos no tocante às entradas de insumos utilizados na geração de energia:

Com efeito, o mesmo art. 66 do RICMS/02, retrocitado, estatui que:

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:

(...)

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

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

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

Todavia, cumpre reiterar que o que se discute nos presentes autos diz respeito a matéria diversa.

Não se discute, aqui, o eventual direito ao aproveitamento dos créditos relativos à remessa de insumos para a geração de energia elétrica (o qual, como visto, decorre de norma expressa), mas sim o cabimento ou descabimento da utilização, *in casu*, do instituto da suspensão.

Conforme detalhado anteriormente, inexistente previsão na legislação para a utilização nas remessas de mercadorias para “geração” de energia, visto que tal processo não se confunde, para fins da legislação do ICMS, com o conceito de “industrialização”, resultando daí a incidência normal do imposto nas operações em questão.

Em outras palavras, em que pese a existência de previsão legal que admite, uma vez observados as condições estabelecidas, o aproveitamento dos créditos relativos aos insumos utilizados na geração de energia elétrica, tal se dá a despeito da distinção existente entre “geração” e “industrialização”, e não pela suposta (conquanto incabível) identidade entre estes conceitos.

Aliás, coerentemente com todos os demais dispositivos anteriormente mencionados, em que a legislação distingue “geração” e “industrialização”, o próprio art. 66, inciso V, do RICMS/02 (retrotranscrito), ao prever a possibilidade de creditamento referente às matérias-primas/produtos intermediários utilizados na geração de energia, o faz extremado a “geração” da “industrialização”, o que seria totalmente despidendo caso houvesse sinonímia entre ambos os termos, como pretende a Impugnante.

Isto posto, foi transcrito, na peça de defesa, o art. 18, inciso IV, do Decreto nº 7.212/10, que regulamenta o IPI (atinentemente à imunidade do imposto para “energia elétrica), com vistas a sustentar que só não haveria tributação de IPI sobre o produto “energia elétrica” em função da imunidade constitucional derivada do art. 155, § 3º, da CF/88.

A Impugnante busca assentar, com tal fundamento, que a “energia elétrica” seria um produto industrializado.

Entretanto, a imunidade constitucional citada pela Impugnante não é específica para o IPI, mas sim genérica, estando relacionada a qualquer imposto, com exceção do ICMS e dos impostos de importação e exportação.

Observa-se que o legislador federal buscou tão somente enfatizar a norma imunitória, reproduzindo-a no art. 18 do Decreto nº 7.212/10. Tanto é assim que também foi mencionado o próprio “ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial”, produto este que evidentemente encontra-se fora do campo de incidência do IPI, a despeito de também estar relacionado no mesmo artigo, mais especificamente no seu inciso III.

Registra-se, ainda, que as consultas citadas pela Impugnante em sua peça de defesa não podem ser analisadas e aplicadas ao presente trabalho fiscal por serem originárias de administração tributária de outra unidade da Federação.

Quanto às demais legislações, consultas e decisões do Conselho de Contribuintes apresentadas pela Impugnante, constata-se que não guardam relação com o caso dos autos.

Assim, por todo o exposto, constata-se que a geração de energia elétrica não se enquadra no conceito de processo industrial e, conseqüentemente, a ela não se aplicam os dispositivos referentes à suspensão, de que trata o Anexo III do RICMS/02.

Nesse sentido, conclui-se pela correção da imputação fiscal.

Quanto à alegação da Impugnante de que houve impropriedade no lançamento da multa isolada, uma vez que a base de cálculo utilizada pela Fiscalização partiu do valor total dos produtos constante nas notas fiscais incluindo o próprio ICMS na base de cálculo, observa-se que à luz do disposto na alínea "i", inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição Federal de 1.988, no art. 13, § 1º, inciso I da LC nº 87/96, também reproduzidos na legislação estadual, a seguir mencionada, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo. Examine-se:

CF/88

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;

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

LC nº 87/96

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Lei nº 6.763/75

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

RICMS/02

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Assim, corretamente a Fiscalização apurou a base de cálculo do imposto considerando que o montante do imposto integra a sua base de cálculo.

Equivoca-se a Impugnante ao afirmar que não houve prática da infração prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

A Impugnante afirma que o valor total dos produtos está indicado em todos os documentos fiscais. Da análise das notas fiscais acostadas ao Anexo 4 (fls. 23/102), verifica-se que a Autuada consigna os valores unitário e total dos produtos, mas não o da base de cálculo do ICMS.

Correta, portanto, a aplicação da penalidade isolada supra.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido, em parte, o Conselheiro Wagner Dias Rabelo, que a reconhecia em relação aos fatos geradores anteriores a 01/12/11, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Wagner Dias Rabelo, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu.

Sala das Sessões, 27 de julho de 2017.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.641/17/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000615299-48	
Impugnação:	40.010143193-22	
Impugnante:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas. IE: 313002022.01-20	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro Wagner Dias Rabelo, 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 a acusação fiscal de utilização indevida do instituto da suspensão do imposto nas remessas de gás de alto forno, gás de coqueria e óleo combustível, destinados à geração de energia termoelétrica, no período de janeiro de 2011 a novembro de 2014.

Exige-se, a propósito, ICMS incidente nas respectivas operações, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Apesar do meu voto ter sido pela improcedência do lançamento, cujo voto vencido será proferido pelo Revisor, no tocante à prejudicial de mérito fiquei vencido, por maioria de votos, em reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário relativamente aos fatos geradores anteriores a 01/12/11, com fundamento no disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Desta forma, como preliminar, foi avaliada a possibilidade da decadência do direito da Fiscalização cobrar as exigências, relativamente aos fatos geradores anteriores a 01/12/11, que ensejariam a aplicação 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, e 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.

Em decisão de 19/10/10, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Porém, a decisão ora destacada foi levada novamente a apreciação, 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.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativamente ao exercício de 2010, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que no caso dos autos se aplica, na sua inteireza, as razões constantes dos itens 4 e 5 do citado embargo de divergência, a seguir reproduzidos:

“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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.”

Assim, por todo o exposto, entendo, como prejudicial de mérito, que as exigências do Auto de Infração para fatos geradores anteriores a 01/12/11, encontram-se fulminadas pela decadência.

Sala das Sessões, 27 de julho de 2017.

**Wagner Dias Rabelo
Conselheiro**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.641/17/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000615299-48	
Impugnação:	40.010143193-22	
Impugnante:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/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.

Conforme se infere da análise dos autos, para implementos das operações correlatas à autuação, a Impugnante celebrou contrato de industrialização por encomenda com a Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG.

O objeto do mencionado contrato era a industrialização de combustíveis residuais de processos siderúrgicos da Autuada, tendo como premissa o retorno destes à Usiminas sob a forma de energia elétrica e vapor. Para tanto, a Usina Termoelétrica (UTE), de titularidade da Impugnante, foi cedida em comodato à CEMIG.

No processo de obtenção de energia elétrica, os gases e o óleo, especificamente, são utilizados como combustível de acendimento dos queimadores das caldeiras. A água bruta, com a queima provocada pelos combustíveis, é transformada em vapor. O vapor gerado movimentava as turbinas, e essas são responsáveis por acionar o gerador, que, por sua vez, produz a energia elétrica.

A Autuada remete, portanto, os combustíveis excedentes para a Usina Térmica de Ipatinga com suspensão do ICMS (nota fiscal com CFOP 5902), a CEMIG os utiliza na geração de energia elétrica, que retorna ao complexo siderúrgico da Impugnante.

Vale ressaltar que o valor dos insumos nesta operação é exatamente o mesmo valor dos insumos recebidos para industrialização, além do fato de que esta operação também ocorre com a suspensão do imposto conforme preconiza o item 5 do Anexo III do RICMS/02.

Após a industrialização a CEMIG efetua a venda da energia elétrica, emitindo nota fiscal correspondente com CFOP 5252 (venda de energia elétrica para estabelecimento industrial).

Durante os exercícios de 2011 a 2014 a Impugnante se valeu da suspensão do ICMS preconizada pelo art. 19, Parte Geral e itens 1 e 5 do Anexo III do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, nas remessas dos combustíveis com destino à UTE cedida em comodato para a CEMIG (operações com CFOP 5901).

Sob esta ótica, a geração de energia elétrica a partir da remessa de gás e óleo combustível caracteriza industrialização nos termos da alínea “a”, II do art. 222 da Parte Geral do RICMS/02.

Referido entendimento, é inclusive salvaguardado pelas soluções de Consultas de Contribuintes nºs 117/02 e 098/08.

Desta forma, não há que se falar em incidência de ICMS nas remessas de gás de alto forno, gás de coqueria e óleo combustível destinados à geração de energia elétrica por encomenda.

A premissa adotada pela Fiscalização, aduzindo que os combustíveis não podem ser considerados matérias-primas em virtude de não se transformarem em produto fisicamente distinto; por não integrarem o produto resultante do processo produtivo; considerando ainda que a geração de energia elétrica não se amolda ao conceito de processo industrial.

Premissas essas absolutamente equivocadas na análise do caso em apreço.

Para fins de aplicação da legislação estadual atinente ao ICMS, considera-se industrialização, qualquer operação que modifique a natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou a finalidade do produto ou ainda que o aperfeiçoe para consumo; tal como a exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário que importe em obtenção de espécie nova (art. 222 Parte Geral RICMS/02).

Essa definição se amolda perfeitamente àquelas expressas pelo art. 46 CTN e art. 4º do Regulamento do IPI.

A partir daí, verifica-se o equívoco adotado pela Fiscalização, amoldando-se o caso concreto de forma ajustada ao conceito de industrialização

Resta ainda verificar se os insumos energéticos se enquadrariam no conceito de produtos intermediários ou de matérias-primas.

Os insumos são integral e imediatamente consumidos no processo produtivo em tela, embora não tendo se integrado ao novo produto. Verificada portanto a primeira premissa para caracterização dos insumos como produtos intermediários, nos moldes da IN SLT nº 01/86.

Esta mesma instrução normativa, define como consumo direto no processo de industrialização do produto individualizado, quando sua participação se dá em um ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do produto novo.

Novamente, atendidos os requisitos predispostos.

O consumo e desgaste do produto de forma contínua, gradativa e progressiva, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado por força do cumprimento de tal finalidade específica, sem comportar recuperação, igualmente são condições verificadas na hipótese dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma conclusão outra não nos resta, senão a de que os insumos energéticos devem ser enquadrados no conceito de produto intermediário. Preenchendo os diversos requisitos estabelecidos no art. 66 do RICMS/02 c/c IN/SLT 01/86.

Considerando assim que a energia elétrica é tida como mercadoria pelo nosso ordenamento jurídico, questão exposta inclusive pelo RICMS/MG em seu art. 222, forçoso concluirmos que esta energia é espécie nova surgida a partir de um processo industrial.

O próprio Decreto nº 41.019/57 ao regulamentar os serviços de energia elétrica em âmbito federal, dividiu as atividades entre comercialização e industrialização, admitindo portanto o fato de que a produção de energia elétrica é de fato um processo industrial.

Tal assertiva decorre inclusive da disposição adotada largamente pela Fiscalização de que a energia elétrica pode ser objeto de industrialização, fato que extrapolaria as premissas defendidas pelo agente fiscal no caso em apreço.

Neste sentido, a nosso ver o art. 66, inciso V, do RICMS/02, ao prever a possibilidade de creditamento referente às matérias-primas/produtos intermediários utilizados na geração de energia, o faz não atribuindo distinção entre esses conceitos, mas sim como forma de demonstrar a aproximação ou equiparação dos mesmos.

Desta forma, com as considerações expostas, restam convalidados os procedimentos levados a cabo pela Autuada, não havendo que se falar em cobrança do imposto nos moldes exigidos pela Fiscalização.

Com relação às penalidades e adicionais exigidos, melhor sorte não lhes socorre, adotando-se os mesmos fundamentos já apresentados, portanto, deve ser julgado improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 27 de julho de 2017.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Conselheiro**