

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.860/17/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000644597-62
Recurso de Revisão: 40.060143952-61
Recorrente: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas
IE: 313002022.01-20
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
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 formalizar o crédito tributário. Mantida a decisão recorrida

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - UTILIZAÇÃO POR TERCEIROS. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em nota fiscal de entrada de energia elétrica utilizada de forma não integral e exclusiva pelo estabelecimento autuado. Infração caracterizada nos termos do art. 66, inciso III, § 4º do RICMS/02. 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. Entretanto, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas à remessa de energia elétrica para empresa Unigal Ltda., e também, quanto à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, do citado diploma legal, deve ser excluída a sua majoração, nos termos do disposto no art. 79, inciso I, alínea "e", da Lei nº 22.549/17 c/c o art. 106, inciso II, do CTN. Reformada a decisão anterior.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/11 a 31/12/11, relativos à entrada de energia elétrica não consumida no estabelecimento adquirente.

A energia elétrica foi remetida para outras empresas que atuam dentro da estrutura física do parque industrial da Autuada, mas o crédito foi aproveitado por ela.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta

última majorada em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, do mesmo diploma legal.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.439/17/2ª, pelo voto de qualidade, julgou quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Bernardo Motta Moreira, que a reconheciam em relação aos fatos geradores anteriores a 15/12/11. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Recurso de Revisão, de fls. 364/391, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

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.

Inicialmente, a Recorrente pleiteia o reconhecimento da decadência do direito de lançar, relativamente aos fatos geradores do período de 01/11 a 11/11, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ora Recorrente foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 15/12/16 (fls. 36).

No que diz respeito às irregularidades apuradas, conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/11 a 31/12/11, relativos à entrada de energia elétrica não consumida no estabelecimento adquirente.

A energia elétrica foi remetida para outras empresas que atuam dentro da estrutura física do parque industrial da Recorrente, mas o crédito foi aproveitado por ela.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

Em primeiro lugar, salienta a Fiscalização que, apesar de existirem três empresas que atuam dentro do parque industrial da Autuada, realizando industrialização por encomenda e recebendo energia elétrica por ela remetida, a peça de defesa atacou apenas os créditos referentes à energia elétrica enviada para a empresa Unigal.

Fato é que, no que tange à energia elétrica utilizada pelas outras duas empresas (Usiroll e Usiminas Mecânica), a Autuada reconheceu a ocorrência da mesma irregularidade apontada no presente Auto de Infração, mas para distinto período, qual seja, janeiro de 2012 a dezembro de 2016, tendo se valido do Termo de Autodenúncia nº 05.000273080-74, de 29/12/16, para regularizar o estorno de crédito referente a esse período.

A não inclusão do exercício de 2011 na denúncia espontânea, provavelmente decorre do entendimento da Autuada, pela ocorrência de decadência do crédito tributário desse exercício, com fulcro com art. 150, § 4º, do CTN. Inclusive, como já dito, esse é um dos argumentos de defesa apresentados.

Cabe destacar, ainda, segundo a Fiscalização, que a energia remetida para a Usiroll (IE 313.737483.0009) é utilizada por ela, basicamente, para reparar rolos de propriedade da Autuada.

Já as instalações onde hoje se encontra a Usiminas Mecânica (IE 062.025169.0740), num passado recente, compunham um setor do parque industrial da Autuada, mais especificadamente, a forjaria. No ano de 2009, o controle sobre tal setor foi assumido pela Usiminas Mecânica, que ali instalou uma de suas filiais, passando a produzir peças de aço forjado, que são fornecidas tanto para a Autuada, quanto para terceiros.

A Recorrente além de não questionar em sua defesa o estorno de crédito da energia elétrica repassada para essas duas empresas (à exceção da decadência e do crédito na proporção das exportações para o exterior), chegou a reconhecer o erro da apropriação por meio da citada autodenúncia, consumada pela regularização dos débitos relacionados aos exercícios de 2012 a 2016.

Portanto, em relação a estas exigências, deve ser mantida intacta a decisão da Câmara *a quo*.

Como consequência, a análise do recurso em tela se concentrará nos créditos relativos à entrada de energia elétrica remetida para a empresa Unigal.

De fato, conforme defendido pela Recorrente o direito à manutenção dos créditos está amparado pela alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 66 do RICMS/02, uma vez que a energia elétrica por ela adquirida é objeto de operação de saída da própria energia, a qual é remetida para utilização em processo de industrialização por encomenda.

Os créditos de ICMS pela entrada de energia elétrica cedida à Unigal, também devem ser mantidos por força do disposto na alínea “b” do inciso I do § 4º do art. 66 do RICMS/02, na medida em que essa empresa desempenha funções essenciais e integradas no seu processo produtivo, afirmando que *“se tal empresa executa atividades totalmente inseridas no processo produtivo da Impugnante, não há como negar o seu direito ao crédito da entrada da energia elétrica que é consumida no processo de industrialização dessa outra pessoa jurídica.”*

A Unigal utiliza a energia elétrica recebida diretamente no processo de galvanização do aço, ainda que como força motriz (propulsora) de máquinas e equipamentos.

O fornecimento de energia elétrica, feito por tal empresa, se encontra formalizado mediante emissão de notas fiscais de remessa para industrialização (fls. 222/245), com respectiva suspensão de ICMS (notas fiscais com CFOP 5.901 – remessa para industrialização por encomenda). A Unigal, por sua vez, emite nota fiscal de retorno simbólico da energia elétrica, sob o CFOP 5.902 (retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda).

Este é o contexto fático que sustenta e ampara a decisão ora proferida.

Observe-se a transcrição dos dispositivos do art. 66 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:

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 16/08/2012 - Redação original:

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

Efeitos de 1º/01/2011 a 16/08/2012 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 45.532, de 21/01/2011:

I - até 31 de dezembro de 2019:

Efeitos de 15/12/2002 a 16/08/2012 - Redação original:

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

b) que for consumida no processo de industrialização; (Destacou-se)

Nota-se que, no período autuado, a Recorrente/Autuada se apropriou do crédito de ICMS relativo a energia elétrica não utilizada em seu estabelecimento. Além disso, as saídas de energia elétrica para empresas distintas, que atuam dentro de seu parque industrial, ocorreram sem débito do imposto, com a utilização de notas fiscais de remessa para industrialização. Tais empresas utilizaram essa energia em operações de industrialização a elas encomendadas pela Autuada/Recorrente.

A possibilidade de creditamento está prevista ainda na redação contemporânea aos fatos do art. 29 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento

§5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

c) a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

c.1) que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

c.2) que for consumida no processo de industrialização;

c.3) cujo consumo resulte em mercadoria ou serviço objeto de operação ou de prestação para o exterior, na proporção destas em relação às operações e prestações totais;

c.4) a partir da data estabelecida em lei complementar federal, nas demais situações;

Conforme se infere dos dispositivos retrotranscritos, a legislação prevê duas situações que possibilitam o aproveitamento de crédito do imposto:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 – a entrada de energia elétrica objeto de operação subsequente de saída da própria energia elétrica;

2 – entrada de energia elétrica consumida no processo de industrialização.

Desta forma, não é apenas a industrialização da energia elétrica no processo produtivo que valida o aproveitamento dos créditos, mas ainda a existência de operação posterior com essa mesma mercadoria.

A transferência do insumo energético para a empresa Unigal, não desnatura ou inviabiliza o direito ao crédito do imposto.

Para fins de aplicação da legislação do ICMS no estado de Minas Gerais, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade do produto, ou ainda o aperfeiçoe para o consumo, tal como a exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário que importe em obtenção de espécie nova (transformação).

Tal colocação foi integrada à legislação mineira pelo art. 222 do RICMS/02:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

§ 1º São irrelevantes para caracterizar a operação como industrialização:

I - o processo utilizado para a obtenção do produto;

II - a localização e as condições das instalações ou dos equipamentos empregados.

§ 3º Considera-se industrial fabricante aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas "a" e "c" do inciso II do caput deste artigo.

Nesta mesma linha de entendimento, destaca-se o que determina o parágrafo único do art. 46 do CTN e o art. 4º do Regulamento do IPI ao disporem acerca do conceito de produto industrializado:

CTN

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe

modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoie para o consumo.

Regulamento do IPI

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoie para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Portanto, deve ser compreendida como industrialização a operação exercida sobre produtos intermediários, e não apenas o processo de agregação de matéria-prima ao produto resultante.

Passa-se então a avaliar a situação da energia elétrica *de per si*.

A energia elétrica segundo os textos normativos aplicáveis, pode ser considerada produto intermediário.

O art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 estabelece:

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:

(...)

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;

Portanto, o enquadramento como matérias-primas ou produtos intermediários não exige que os insumos sejam integrados na composição do produto final, bastando o seu consumo integral e imediato no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, conforme a interpretação dada pela IN/SLT nº 01/86, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto e, também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

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.

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

Desta forma, não cabe outra conclusão 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.

Portanto, forçoso concluir que um produto consumido será enquadrado na categoria de produto intermediário, quando sua participação no processo de industrialização se der diretamente na linha de produção e possuir caráter indiscutível de essencialidade na obtenção do produto final, mesmo que não ocorra sua integração física ao novo produto.

Assim, no caso em tela, a energia elétrica embora não integre fisicamente o aço galvanizado, é consumida imediata e integralmente no processo de industrialização; tem sua participação como força motriz em toda a cadeia de produção; resulta esgotada após sua utilização.

Dessa forma os insumos energéticos devem ser enquadrados no conceito de produto intermediário, pois preenchem os diversos requisitos estabelecidos no art. 66 do RICMS/02 c/c IN/SLT 01/86.

Portanto, as remessas de energia estão inseridas na saída com suspensão do imposto para fins de industrialização e retorno posterior ao estabelecimento encomendante.

Com referência aos questionamentos da Recorrente no tocante às penalidades cominadas, cumpre esclarecer que não se cogita em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do RPTA, que assim determina:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

Sobre o tema vale, ainda, conferir o seguinte julgado do TJMG:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PTA. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE LÂMPADAS. INSTITUIÇÃO PELO PROTOCOLO 18/98. ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO NO PERÍODO DE CRISE DE ENERGIA. MULTA DE REVALIDAÇÃO. 100%. CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO. I - NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, SE ESTE REVELA A VIOLAÇÃO COMETIDA PELO AUTUADO E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZANDO DEFESA PLENA. - PRELIMINAR REJEITADA. II - INOCORRE CERCEAMENTO DE DEFESA SE O IMPUGNANTE, MESMO APÓS APRESENTAÇÃO DA DEFESA ADMINISTRATIVA, É REGULARMENTE NOTIFICADO SOBRE A OCORRÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. - PRELIMINAR REJEITADA. (...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.06.002479-1/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): ORIENTRADE BRASIL COM PRODUTOS ELETRONICOS GERAL LTDA - APELADO(A)(S): ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. FERNANDO BOTELHO.

(GRIFOU-SE).

Isto posto, cabe destacar que, posteriormente à lavratura do Auto de Infração ora em apreço, sobreveio a Lei Estadual nº 22.549/17, em cujo âmbito, por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

força do disposto em seu art. 79, inciso I, alínea "e", foi extinto o instituto da "reincidência" e, por consequência, da majoração da multa isolada daí decorrente.

Assim sendo, à luz do que preceitua o Código Tributário Nacional, relativamente ao que se convencionou designar "retroatividade benigna" (art. 106, inciso II), impõe-se que seja adequada a multa isolada cominada no presente feito fiscal de sorte a dar cumprimento à novel legislação, excluindo-se a majoração exigida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe dar provimento parcial para excluir as exigências fiscais relativas à remessa de energia elétrica para a empresa Unigal Ltda. e, ainda, para excluir a majoração da multa isolada em virtude de revogação do inciso I do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos moldes do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Vencido, em parte, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor), que lhe dava provimento parcial para somente excluir a majoração da multa isolada. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que lhe dava provimento parcial para além, das exclusões efetuadas, reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 15/12/2011, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. O Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 28 de julho de 2017.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Relator**

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	4.860/17/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000644597-62	
Recurso de Revisão:	40.060143952-61	
Recorrente:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.

Trata-se, conforme relatado, de autuação que versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/11 a 31/12/11, relativos à entrada de energia elétrica posteriormente remetida pela Autuada, com suspensão da incidência do imposto, para outro contribuinte, executor da industrialização.

Cumpra destacar, de início, que inexistente controvérsia em relação ao fato de que a energia elétrica em questão é remetida pela Autuada para a empresa “Unigal Ltda”, que a utiliza no processo industrial de galvanização do aço, realizada por encomenda da Autuada.

Neste sentido, a remessa da energia é acobertada mediante emissão de nota fiscal (CFOP 5.901 – remessa para industrialização por encomenda), com suspensão do ICMS, sendo emitido, pelo estabelecimento executor da industrialização, o correspondente documento fiscal de retorno simbólico (CFOP 5.902 - retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda).

Vê-se, portanto, que inexistente discussão acerca do fato em si e tampouco no que pertence ao atendimento das obrigações acessórias previstas na legislação para operações desta natureza.

A questão central enfrentada nos presentes autos diz respeito à possibilidade de aproveitamento, por parte da Autuada, dos créditos relativos à entrada da citada energia elétrica, haja vista a sua subsequente remessa para industrialização por encomenda, resultando daí a sua efetiva utilização por outro estabelecimento (no caso, o executor da industrialização).

Entende a Fiscalização, bem como os Conselheiros vencidos, que a situação ora em apreço importaria violação ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, além de esposarem também entendimento no sentido da impossibilidade de remessa de energia elétrica para industrialização, com suspensão do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, rogando as vênias devidas, entende este Conselheiro que a legislação tributária deste estado conduz a conclusão diversa.

Em outras palavras, tendo presente a legislação vigente, nada obsta o aproveitamento dos créditos ora estornados, não havendo também nenhum óbice legal ou regulamentar à utilização do instituto da suspensão do ICMS no caso em apreço.

Para justificar tal entendimento, cabe deixar assentado, desde logo, 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 (RICMS/02). Confira-se:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

I - mercadoria é qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semovente, energia elétrica, substâncias minerais ou fósseis, petróleo e seus derivados, lubrificante, combustível sólido, líquido ou gasoso e bens importados por pessoa física ou jurídica para uso, consumo ou incorporação no ativo permanente; (grifou-se)

Uma vez assinalada a opção do legislador em considerar a energia elétrica como *mercadoria* para fins tributários, cumpre analisar especificamente os preceitos normativos atinentes ao aproveitamento de créditos do imposto incidente sobre as entradas de energia elétrica destinada à industrialização.

Como se pode constatar no excerto abaixo transcrito do RICMS/02, a legislação tributária estadual admite expressamente o aproveitamento de tais créditos:

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

(...)

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

(...)

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

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Isto posto, com referência ao conceito de industrialização para efeitos da legislação tributária, assim prevê o Regulamento do ICMS (RICMS/02):

Art. 222 (...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoar para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento);

Para fins de deslinde da questão posta à apreciação nestes autos, impõe-se seja transcrita, ainda, a disposição contida no § 1º do retrocitado art. 222 do RICMS/02, *in verbis*:

§ 1º São irrelevantes para caracterizar a operação como industrialização:

I - o processo utilizado para a obtenção do produto;

II - a localização e as condições das instalações ou dos equipamentos empregados. (grifou-se)

No tocante ao instituto da suspensão, aplicável às remessas com o fim de industrialização, assim dispõe o RICMS/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02:

ANEXO III

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.

(...)

NOTAS:

(...)

2. Se a mercadoria não retornar nos prazos estipulados, ficará descaracterizada a suspensão, considerando-se ocorrido o fato gerador do imposto na data da remessa, observando-se o seguinte:

a) no dia imediato àquele em que vencer o prazo para o retorno, o remetente deverá emitir nota fiscal com destaque do imposto, indicando, como destinatário o detentor da mercadoria, e o número, série, data e valor da nota fiscal que acobertou a saída efetiva da mercadoria;

b) o imposto incidente na operação deverá ser recolhido em documento de arrecadação distinto, com os acréscimos legais.

3. Ocorrendo a transmissão de propriedade de mercadoria nos casos dos itens 1, 2, 4, 7 e 8, antes de expirado o prazo para seu retorno e sem que ela tenha retornado ao estabelecimento de origem:

a) o estabelecimento transmitente deverá emitir nota fiscal em nome do destinatário, com destaque do imposto, mencionando o número, série, data e valor do documento fiscal emitido por ocasião da saída originária, e a observação de que a emissão se destina a regularizar a transmissão da propriedade;

b) o estabelecimento detentor da mercadoria deverá emitir nota fiscal, ou Nota Fiscal Avulsa, se for o caso:

b.1) em nome do remetente, tendo como natureza da operação "retorno simbólico", constando o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CNPJ, do estabelecimento destinatário da mercadoria;

b.2) em nome do destinatário, sem destaque do imposto, para acompanhar a mercadoria até o destino, mencionando o número da nota fiscal referida na alínea anterior;

c) o débito do imposto será apurado no movimento normal do contribuinte, ressalvado o disposto na nota seguinte.

4. Ocorrendo a transmissão de propriedade dos produtos de que tratam os itens 1, 2, 7 e 8, para o próprio destinatário, considera-se ocorrido o fato gerador na data da remessa da mercadoria, devendo o imposto ser recolhido em documento de arrecadação distinto, com os acréscimos legais.

(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.

De igual modo, também não se vislumbra na legislação acima transcrita qualquer norma que excepcione a energia elétrica do referido tratamento tributário.

Ainda a propósito do instituto ora em apreço, aplicável nas remessas para industrialização, é sabido que o crédito relativo aos insumos remetidos para o executor da industrialização – quer sejam eles matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem – são apropriados pelo respectivo encomendante da industrialização, de quem será exigido o imposto incidente na posterior saída do produto acabado.

Com efeito, incumbe ao executor da industrialização oferecer à tributação tão somente o valor correspondente à industrialização por ele efetuada, o que evidentemente não alcança o montante equivalente aos insumos (de propriedade do encomendante) que lhe foram remetidos com suspensão do imposto e que deverão retornar também com este mesmo tratamento tributário.

Logo, no caso dos presentes autos, com a devida vênia, não procede o argumento de que a remessa da energia para o estabelecimento executor da industrialização constituiria motivo suficiente para inviabilizar a apropriação dos respectivos créditos pelo estabelecimento da Autuada Vale lembrar que esta situação ocorre em relação a todos os insumos remetidos para industrialização com suspensão do ICMS, qualquer que seja o ramo de atividade econômica considerado, sem qualquer oposição da Fiscalização.

Demais disso, caso prevalecesse este argumento, é de se questionar quem faria jus a tal apropriação, uma vez que, como visto, os créditos referentes aos insumos não podem ser apropriados pelo executor da industrialização.

Referidos insumos, reitera-se, qualificam-se como matéria prima (substrato sobre o qual se operará a industrialização), como material de embalagem ou, finalmente, como produto intermediário.

Em relação a esta última categoria, objeto de discussão posta à deliberação desta Câmara Especial, estão incluídos tanto aqueles itens que, empregados diretamente no processo de industrialização, integram-se ao novo produto, como também os que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos, imediata e integralmente, no curso da industrialização, conforme expressamente disciplinado pela Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Resulta evidente, portanto, que o “retorno” dos ditos insumos, após concluído o processo de industrialização, ocorrerá de modo simbólico, uma vez que ou foram eles incorporados ao produto final (com o qual, todavia, **não** se confundem), ou foram consumidos (imediate e integralmente) no referido processo.

Em outras palavras, não se pode condicionar a aplicação do instituto da suspensão ao retorno efetivo dos *mesmos produtos intermediários* anteriormente remetidos ao executor da industrialização quando, sabidamente, serão eles integrados ao produto resultante do processo industrial (o qual, cabe reiterar, distingue-se dos insumos que lhe deram origem) ou serão consumidos¹ no curso do processo industrial, hipótese em que ocorre o seu exaurimento, enquanto produto individualizado, na finalidade que lhe é própria (IN SLT nº 01/96, inciso II).

A situação descrita nos parágrafos anteriores (tanto no que respeita ao aproveitamento de créditos referentes aos insumos por parte do encomendante, quanto no que pertine ao seu retorno simbólico) constitui a regra aplicável a toda e qualquer remessa para industrialização, não havendo, na legislação estadual em vigor, nenhuma distinção específica no tocante às remessas de energia elétrica para o mesmo fim.

Aliás, consoante demonstrado no âmbito do Acórdão nº 22.641/17/1^a, em que também figurava como Autuada a ora Recorrente, a distinção entre a energia elétrica e as demais mercadorias, de acordo com os ditames legislação tributária do estado de Minas Gerais, opera-se tão somente no tocante à sua originação, uma vez que aprouve ao legislador extremar os conceitos de “geração” e de “industrialização”.

Nesta perspectiva, em que pese o fato da geração de energia elétrica efetivamente **não** configurar processo de industrialização², uma vez concluída tal geração e existente a mercadoria em questão (energia elétrica), a ela são aplicáveis as normas válidas para quaisquer outras mercadorias, ressalvadas as disposições expressas em sentido contrário, o que inexistente no presente caso.

Urge assinalar, a propósito, que, em matéria de ICMS, a mercadoria “energia elétrica”, a exemplo do que ocorre com os combustíveis em geral, pode ser utilizada tanto como insumo energético (força motriz) como também ser, ela própria, objeto de industrialização, conforme se depreende, por exemplo, do dispositivo abaixo reproduzido:

¹ O termo “consumido” é referido aqui, por óbvio, nos mesmos termos em que é tratado na Instrução Normativa SLT nº 01/86, vale dizer, no sentido de “empregado”, “utilizado”, não se confundindo com a expressão “uso e consumo”, cujos creditamento é vedado pela legislação.

² O Acórdão nº 22.641-17-1^a arrola uma série de dispositivos da legislação que fundamentam tal assertiva.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS - 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.

(...)

Ainda neste particular, não se sustenta o argumento que a expressão “industrialização do próprio produto” refere-se apenas aos combustíveis (e não à energia elétrica), conforme está a demonstrar, de modo expresso, o art. 67 do Anexo XV do RICMS/02, que versa exclusivamente sobre operações com energia elétrica, *in verbis*:

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. (grifou-se)

Assim sendo, tendo em vista a legislação vigente (em especial os excertos acima reproduzidos) tem-se que a “energia elétrica”:

- amolda-se expressamente ao conceito tributário de *mercadoria*;
- enseja o aproveitamento dos créditos corretamente destacados, dentre outras hipóteses, nos casos em que é utilizada no processo de industrialização (processo este para cuja caracterização, como visto, a legislação afirma ser irrelevante o método utilizado para a obtenção do produto, bem como a localização³ e as condições das instalações ou dos equipamentos empregados);
- pode ser utilizada como matéria-prima, casos em que é submetida, ela própria, a processo de transformação (v.g., quando utilizada no processo de eletrólise, do qual resulta o alumínio) ou beneficiamento (caso, por exemplo, em que a energia é

³ Cabe salientar, a propósito, que o fato dos estabelecimentos encomendante e executor da industrialização estarem situados em área contígua não altera as conclusões anteriormente expostas, até porque, se tal situação efetivamente inviabilizasse o controle fiscal das operações, a Fiscalização sequer deveria ter autorizado a concessão da inscrição estadual neste caso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

submetida a processo de redução de tensão, com vistas a adequá-la à potência requerida para consumo), conforme previsto no RICMS/02 (Anexo XV, art. 67);

- pode ser utilizada também como produto intermediário (força motriz);
- em face das razões anteriores, pode ser remetida ao abrigo da suspensão do imposto, sem prejuízo dos créditos anteriormente apropriados.

Cabe registrar, por oportuno, que **referido entendimento foi esposado pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda no âmbito da Consulta de Contribuinte nº 114/2002**, que versa sobre situação análoga à do presente processo, envolvendo a remessa de insumos, dentre eles energia elétrica, para industrialização, ao abrigo da suspensão da incidência do imposto.

A par de tudo o que foi anteriormente exposto, cumpre registrar ainda que não procede a invocação feita pela Fiscalização quanto ao art. 43 do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010), uma vez que a disciplina normativa aplicável em sede de tributação federal é, neste particular, substancialmente diversa da legislação tributária estadual.

A confirmar tal assertiva basta citar o fato de que, no âmbito da legislação de regência do IPI, de modo oposto ao que vigora em matéria de ICMS, **não** se admite sequer 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, confira-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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SOBRE O PRODUTO EM FABRICAÇÃO OU POR ESSE DIRETAMENTE SOFRIDA.

(GRIFOU-SE)

De igual modo, restou consignado 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 QÜINQÜENAL.

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 QÜINQÜENAL, 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 BROCARDO 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).

Como visto, descabe cogitar aqui do pretendido paralelo entre a legislação federal e a legislação do ICMS, uma vez que, em primeiro lugar, a aplicação subsidiária da norma federal pressupõe a constatação de lacunas ou omissões (inexistentes no presente caso) e, em segundo lugar, porque aprouve aos respectivos legisladores a adoção de premissas completamente diversas neste particular.

Por fim, um último registro há de ser feito, ainda que a título de mera observação.

Sendo incontroverso que a energia elétrica adquirida pela Autuada foi efetivamente remetida ao estabelecimento executor da industrialização e mesmo se fosse procedente o entendimento da Fiscalização no sentido de que tal remessa não poderia se dar ao abrigo da suspensão, não caberia, *in casu*, o estorno de créditos, mas sim a exigência do imposto relativo às mencionadas remessas.

Com efeito, assim se manifesta a Fiscalização:

“NA REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, A LEGISLAÇÃO DETERMINA O SEGUINTE PROCEDIMENTO A SER SEGUIDO: A MERCADORIA A SER ENVIADA SERÁ ACOBERTADA COM NOTA FISCAL DE SAÍDA COM SUSPENSÃO DO ICMS, CFOP 5.901 – REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. A EMPRESA QUE REALIZOU O SERVIÇO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, POR SUA VEZ, QUANDO DO RETORNO NA MERCADORIA, UTILIZARÁ O CFOP 5.902 (RETORNO DE MERCADORIA UTILIZADA NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA), TAMBÉM COM SUSPENSÃO DO ICMS DEVIDO. **APESAR DE ESTE PROCEDIMENTO TER SIDO SEGUIDO PELA IMPUGNANTE, VEREMOS QUE, NO CASO DA ENERGIA ELÉTRICA, O MESMO NÃO PODERIA TER SIDO ADOTADO, COMO MOSTRAREMOS A SEGUIR.**

(...)

COMO PODEMOS VER, NEM TODO INSUMO PODE TRANSITAR COM SUSPENSÃO DO ICMS. A PREVISÃO É APENAS AO QUE FOR INCORPORADO AO PRODUTO FINAL, SEJA NA CONDIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. **NÃO HÁ ABERTURA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A REMESSA DE ENERGIA ELÉTRICA COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO DEVIDO**, POIS A MESMA NÃO SE INCORPORA AO PRODUTO FINAL” (GRIFOU-SE)

Vê-se, portanto, que não há dúvida quanto à ocorrência da efetiva remessa da energia, a qual se deu, de acordo com a Fiscalização, mediante adoção dos procedimentos previstos na legislação, relativamente às remessas com suspensão.

De igual modo, resta claro também o entendimento da Fiscalização no sentido de que tal instituto é inaplicável à operação em questão, realizada entre encomendante e executor da industrialização.

Isto posto, ante tal entendimento (com o qual, reitera-se, divergimos), deveria a Fiscalização exigir o imposto que reputa incidente na operação e não estornar os créditos apropriados por ocasião da entrada da energia, conforme consta da acusação fiscal objeto do presente Auto de Infração.

Vale lembrar que a exigência do ICMS neste caso não poderia ser afastada pelo argumento de que a operação entre a Autuada e a “Unigal Ltda” se deu em desacordo com as regras específicas que regem o setor, expedidas pela respectiva agência reguladora, uma vez que, a teor do disposto no art. 4º, inciso IV, do Regulamento do ICMS:

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

(...)

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

Por tudo o que foi exposto e com a licença dos entendimentos em contrário, dou provimento parcial ao presente recurso para excluir as exigências fiscais relativas à remessa de energia elétrica para a empresa Unigal Ltda. e, ainda, para excluir a majoração da multa isolada, em virtude de revogação do inciso I do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos moldes do art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

Sala das Sessões, 28 de julho de 2017.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Conselheiro**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	4.860/17/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000644597-62	
Recurso de Revisão:	40.060143952-61	
Recorrente:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

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 aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/11 a 31/12/11, relativos à entrada de energia elétrica não consumida no estabelecimento adquirente.

A energia elétrica foi remetida para outras empresas que atuam dentro da estrutura física do parque industrial da Autuada, mas o crédito foi aproveitado por ela.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, do mesmo diploma legal.

Entendo que nos presentes autos, operou-se a decadência para os fatos geradores anteriores a 15/12/11, pelos motivos expostos a seguir.

Numa primeira vertente, deve ser analisada a possibilidade da decadência do direito da Fiscalização cobrar as exigências, relativamente aos fatos geradores anteriores a 15/12/11, 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, 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 5 (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, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências do Auto de Infração anteriores a 15/12/11, encontram-se fulminadas pela decadência.

Diante do exposto, voto pelo reconhecimento parcial da decadência do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos anteriormente a 15/12/11, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Sala das Sessões, 28 de julho de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	4.860/17/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000644597-62	
Recurso de Revisão:	40.060143952-61	
Recorrente:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro Eduardo de Souza Assis, 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.

Cumpra inicialmente relembrar, que a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01 a 31/12/11, relativos à entrada de energia elétrica não consumida no estabelecimento adquirente.

Conforme consta dos autos, a energia elétrica foi remetida para outras empresas que atuam dentro da estrutura física do parque industrial da Recorrente/Autuada, mas o crédito foi aproveitado por ela.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, do mesmo diploma legal.

Conforme consta da decisão majoritária: “...No mérito, por maioria de votos, em lhe dar provimento parcial para excluir as exigências fiscais relativas à remessa de energia elétrica para a empresa Unigal Ltda. e, ainda, para excluir a majoração da multa isolada em virtude de revogação do inciso I do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos moldes do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.”.

Da decisão retrotranscrita, não há como concordar, com a devida *vênia* aos votos vencedores, do entendimento da existência de acobertamento legal para o aproveitamento de crédito de energia elétrica consumida na linha de produção do estabelecimento de uma empresa, sendo este insumo energético adquirido por um terceiro, encomendante de determinada industrialização.

Tem-se que a Recorrente/Autuada teve o consumo de energia elétrica auferido pelas regras do mercado energético nacional como se insumo do seu parque industrial fosse e em detrimento da utilização como sua força motriz, a destina a um

terceiro localizado na sua planta geográfica como se houvesse uma remessa para industrialização ao abrigo da suspensão do ICMS.

É importante esclarecer, que o acórdão recorrido encontra-se muito bem fundamentado nas questões até ali alcançadas, **com as quais comungo na plenitude e acolho como razões iniciais do meu voto.**

Entretanto, considero necessário reforçar alguns pontos, em especial, os direcionados à movimentação da energia do adquirente para terceiros, como passo a expor.

Com a vigência inicial da Lei Complementar nº 87/96, permitiu-se que as empresas comerciais e industriais utilizassem o crédito integral do ICMS destacado nas faturas de energia elétrica, no entanto, esta regra expirou em 31/12/00, quando passou a vigorar a alteração carreada pela Lei Complementar nº 102/00 e sucessivos atos complementares.

Assim, a utilização do crédito de ICMS ficou condicionada a:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais.

Para os demais casos, considerados atualmente na seara tributária como uso e consumo, somente a contar de 01/01/20.

Com isso, as indústrias, para assegurarem o direito ao creditamento do ICMS cobrado nas faturas da energia elétrica consumida como insumo no seu parque industrial, terão que confeccionar um laudo técnico de identificação das quantidades consumidas pelos seus maquinários nas atividades geradoras de produtos que serão comercializados com tributação do imposto, submetendo-o à apreciação do Fisco da sua circunscrição.

Importante observar, que a legislação mineira trata a energia elétrica passível de apropriação do crédito do ICMS, na industrialização e na mineração, como “insumo energético”.

Necessário destacar, nessa linha de raciocínio, entendimento doutrinário esclarecedor da questão ora posta.

Em sua obra ICMS Didático, o Dr. Célio Lopes Kalume, Advogado Geral do Estado de Minas Gerais, ao analisar a expressão “consumo em processo de industrialização”, assim se posiciona:

“10.10.6 O consumo em processo de industrialização

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 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, inciso II, alínea “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.

No Convênio 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. 33, inciso 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.

10.10.7 **Uma breve consulta ao guardião da lei federal**

Em pelo menos duas oportunidades, o Superior Tribunal de Justiça (cuja missão precípua é interpretar a lei federal) já tratou do tema.

No Mandado de Segurança nº 19.521, a relatora Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto (omissão e destaques nossos):

A LC 102/2000, ao introduzir alterações na LC 87/96, estabeleceu as restrições seguintes:

[...]

b) em relação à energia elétrica, o aproveitamento do ICMS dava-se quando a energia fosse utilizada no processo de industrialização, visto que tal restrição já estava explicitada antes da LC 87/96, pelo Convênio 66/88, art. 31. Não houve alteração substancial restritiva para o consumidor com a nova redação dada ao art. 33 da referida lei complementar. O novo dispositivo apenas deixou mais explicitadas as hipóteses, ou seja:

1) quando fosse objeto de operação de saída a própria energia elétrica, o que não se aplica à espécie em julgamento;

2) igual à hipótese antecedente, ou seja, quando fosse consumida no processo de industrialização. Apenas houve mudança de nomenclatura, pois o legislador, no inciso III do art. 31 do Convênio 66/88, usou a expressão **UTILIZADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL**;

[...]

Como se percebe, a Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto que a expressão **consumida no processo de industrialização** (do art. 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar) **equivale a utilizados no processo industrial** (art. 31, inciso III do Convênio 66/88). Logo, com base em tais expressões, não é possível conceder pela lei complementar crédito que não era concedido pelo convênio.”

KALUME – Célio Lopes – ICMS Didático – Editora Del Rey Ltda. – 2011 – fls. 398/400)

Vê-se, portanto, que a expressão “consumida no processo de industrialização” a que faz menção a Lei Complementar nº 87/96 (e alterações posteriores), bem como pelo art. 66, inciso III, § 4º, inciso I, alínea “b” do RICMS/02 deve ser entendida como UTILIZADA NO PROCESSO INDUSTRIAL.

Por consequência, **não gera direito a crédito a energia elétrica consumida**, exclusivamente, para fins de ILUMINAÇÃO do estabelecimento, por exemplo, ainda que a iluminação ocorra em setores/áreas que integrem a linha central de produção, bem como noutros equipamentos e/ou áreas desafetas à produção de mercadorias que sairão com tributação do ICMS.

Cabe trazer a legislação que rege a matéria, a título de melhor esclarecimento.

A Constituição Federal dispôs que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”). Portanto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria lei complementar.

A cobrança fiscal tem por base os seguintes dispositivos contidos na legislação tributária, disciplinados na Lei Complementar n.º 87/96, bem como na Lei n.º 6.763/75 e no RICMS/02, da seguinte forma:

Lei Complementar n.º 87/96:

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

(...)

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

(...)

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;

(...)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020.

(...)

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

(...)

II - que for consumida no processo de industrialização;

(...)

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.

(...)

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

Depreende-se, portanto, que o crédito de ICMS relativo às aquisições de energia elétrica somente é permitido quando esta for consumida no processo de industrialização.

Pois bem, no caso é cedição que um dos terceiros, usuário da energia comprada pela Usiminas, a teria empregado na industrialização de produtos a pedido da cedente, sem aferição nos autos do montante utilizado nesse empreito.

Este é o primeiro ponto de divergência com os votos majoritários que repulsaram a decisão da Câmara *a quo*. A cedente da energia a creditou com fulcro em laudo técnico que identificou a necessidade do seu parque industrial diante a tributação das mercadorias que saíam com débito do ICMS, com vínculo percentual da parcela do crédito a estornar em razão de consumo em áreas desvinculadas à produção.

Assim, a nota fiscal emitida pela cedente com a finalidade de remessa para industrialização vem confirmar que esta parcela de energia também não foi consumida no seu parque industrial, mesmo que possivelmente utilizada para o processo industrial de produtos por um terceiro.

Com o procedimento adotado a cedente afronta as regras da independência dos estabelecimentos na seara do direito tributário, os cálculos sistematizados na apuração do índice de creditamento vinculado ao consumo de energia na sua produção industrial e as normas regentes do mercado energético, uma vez macular a real distribuição e consumo do produto por ponto consumidor, controlado pela ANEEL, além de fraudar os preceitos estabelecidos para a comercialização da mercadoria diretamente com terceiros, uma vez não possuir autorização legal para tanto e nem tão pouco respeitar as exigências regulamentares na formalização documental do ato.

O segundo ponto relaciona-se ao terceiro, usuário de fato da energia elétrica cedida. Como alhures mencionado, este a teria utilizado para a industrialização de produtos por encomenda da cedente, que via de regra, os devolve fisicamente e retorna as mercadorias de forma simbólica.

Nesse caso, a questão se torna imensurável do ponto de vista da lisura no creditamento da energia elétrica realmente consumida no processo produtivo dos produtos que sairão com tributação do ICMS. Não há previsão de laudo técnico para este terceiro, inexistente crédito de energia a ser apropriado, pois as notas fiscais emitidas pela cedente utilizam da suspensão do tributo prevista no Anexo III do RICMS/02.

Dessa forma, estará se admitindo a integralidade da utilização da energia elétrica na produção, como se o industrializador não gastasse o insumo noutras áreas às quais é defeso o aproveitamento do crédito do ICMS. E pior, o creditamento efetivamente ocorre na solicitante da industrialização, sem que esta tenha praticado qualquer atividade industrial modificadora nos produtos.

Como exposto, a validação dos procedimentos levados a efeito pela Usiminas promove o descontrole fiscal e a desordem tributária envolvendo o creditamento do ICMS incidente sobre a energia elétrica utilizada na produção industrial.

Veja que, na forma da decisão vencedora, a Fiscalização não pode cobrar da cedente da energia elétrica o estorno do crédito pela não utilização do insumo no seu parque industrial e nem tão pouco do terceiro, relativo à parcela não empregada no seu parque industrial.

A sistemática ainda permite a fraude, favorecendo a simulação e a sistematização de operações triangulares entre os mais diversos parceiros industriais usualmente vinculados aos diferentes ramos de atividades, num formato dificultador do controle e da ação fiscalizadora e em flagrante prejuízo ao erário.

Por estes motivos, voto pelo provimento parcial do recurso para, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, excluir a majoração da multa isolada em virtude de revogação do item 1 do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17

Sala das Sessões, 28 de julho de 2017.

**Eduardo de Souza Assis
Conselheiro**