

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.439/17/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000644597-62
Impugnação: 40.010142386-32
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 formalizar o crédito tributário.

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

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

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, situação que fere frontalmente o princípio da autonomia dos estabelecimentos e as regras relativas ao crédito do imposto.

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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 39/59, acompanhada dos documentos de fls. 60/285, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 296/314.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 322/339, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e quanto ao mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/11 a 11/11 e pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar do Pedido de Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, formula o quesito de fls. 57 assim redigido: “(i) *quais são as atividades desempenhadas pela Unigal e qual é a sua relação com o processo industrial da USIMINAS?*”.

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 dispondo 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, a resposta ao questionamento já se encontra nos autos.

A Peça de Defesa informa claramente que a atividade realizada pela Unigal é a galvanização por imersão a quente, sendo essa uma importante etapa do processo de produção de aço galvanizado.

No entanto, o processo de galvanização em questão não é realizado pela Autuada, mas sim contratado com terceiros, no caso a Unigal, por meio de remessa da mercadoria para industrialização, ao abrigo da suspensão do imposto, com posterior retorno ao estabelecimento encomendante.

Note-se que a Impugnante, diante do fato de que o estabelecimento destinatário se encontra fisicamente dentro de seu parque industrial, tenta simular que o processo de galvanização por ele realizado seria apenas uma etapa de seu próprio processo produtivo.

Entretanto, por força do princípio da autonomia dos estabelecimentos, o estabelecimento da Unigal é autônomo e distinto do da Autuada, devendo ser tratado como tal para efeitos tributários.

Saliente-se que, caso os estabelecimentos da Unigal e das outras empresas terceiras estivessem situados fora do parque industrial da Autuada, não restaria qualquer dúvida a respeito da impossibilidade da Autuada se apropriar do crédito referente à energia elétrica para eles remetida.

Essa dinâmica de circulação das mercadorias a serem industrializadas, assim como da energia elétrica remetida para o estabelecimento industrializador, será melhor detalhada no momento da abordagem do mérito da presente autuação.

No entanto, de todo o exposto, vê-se que a Impugnante pretende a realização de uma perícia técnica inócua, que busca esclarecer itens já incontroversos nos autos, razão pela qual a medida mostra-se desnecessária.

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 o quesito proposto já se encontra respondido nos autos, opina-se pelo indeferimento do pedido de produção de prova pericial, por ser desnecessária para a elucidação da questão.

Do Mérito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente, a Impugnante 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 TRIBUTOS SUJEITOS 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 Autuada, mas o crédito foi aproveitado por ela, situação que fere frontalmente o princípio da autonomia dos estabelecimentos e as regras relativas ao crédito do imposto.

Está sendo exigido o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a 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 Impugnante, 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, era 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 Impugnante, 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.

Como consequência, a análise da presente autuação se concentrará nos créditos relativos à entrada de energia elétrica remetida para a empresa Unigal, não obstante os argumentos mostrarem-se válidos em relação a qualquer das empresas destinatárias, posto que a situação fática e jurídica se mostra muito similar.

A Autuada alega, no que tange à transferência de energia elétrica para a empresa Unigal, que 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 adquirida pela Impugnante é objeto de operação de saída da própria energia, a qual é remetida para utilização em processo de industrialização por encomenda.

Argumenta, ainda, que 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.”*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Esclarece que 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).

Por fim, cita a Consulta de Contribuintes nº 114/12 e os Acórdãos nºs 21.322/14/3ª, 21.251/13/3ª e 21.052/13/3ª, para embasar sua tese pela manutenção dos créditos pela entrada da energia elétrica em questão.

No entanto, razão não lhe assiste.

Observe-se a transcrição dos dispositivos do art. 66 do RICMS/02 citados pelo Contribuinte como suposta base para o aproveitamento do crédito:

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 vinculadas, 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 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 Impugnante 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 Impugnante.

No entanto, de acordo com a legislação de regência do imposto, a utilização da energia elétrica, adquirida pela Autuada, por terceiras empresas situadas dentro de seu parque industrial, com o conseqüente aproveitamento do crédito por estabelecimento que não se utilizou da mercadoria (no caso, a Autuada), é uma situação que fere frontalmente o princípio da autonomia dos estabelecimentos, que, dentre outros, rege a sistemática do ICMS.

Para fins de apuração do ICMS, o princípio da autonomia dos estabelecimentos distingue até mesmo cada um dos estabelecimentos do mesmo titular, tratando-os de forma autônoma, como consta do art. 11, § 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

Conclui-se, pois, que, se nem mesmo os estabelecimentos do mesmo titular podem ser tratados de forma conjunta, para fins de apuração do imposto, muito menos os estabelecimentos de titulares diversos, mesmo quando um deles realize importante atividade dentro do processo produtivo do outro e esteja situado dentro de seu parque industrial.

Tal princípio é reproduzido pela legislação interna no art. 24 da 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.

Na mesma linha, o art. 29, § 5º, item "1", da Lei nº 6.763/75 também restringe a apuração do imposto a um único estabelecimento:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transporte ou de comunicação, no **respectivo estabelecimento**.

(...)

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

o débito e o crédito serão apurados em **cada estabelecimento do contribuinte**; (Destacou-se)

A autonomia dos estabelecimentos prevista na legislação do ICMS impõe que, para fins desse imposto (diferentemente de outros tributos como, por exemplo, no caso do Imposto de Renda), cada estabelecimento é responsável, individualmente, pelo cumprimento de todas as suas obrigações tributárias, como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais próprios, além da apuração e o recolhimento individual do imposto.

Alegar que o citado art. 66 permite o crédito do imposto pela entrada de energia elétrica remetida para outros estabelecimentos, mesmo que este estabelecimento execute atividade inserida no contexto do processo produtivo da Impugnante, é absolutamente descabido.

A energia elétrica em questão é consumida no processo de industrialização realizado por outro estabelecimento, de outra empresa, na condição de força motriz dos equipamentos.

Apesar de a Impugnante ter emitido notas fiscais de remessa para industrialização para acobertar a remessa de energia elétrica para o estabelecimento da Unigal, tal procedimento não é válido, nem amparado na legislação, pois é fato notório que a energia elétrica em questão jamais retornará ao estabelecimento encomendante, não podendo ser classificada como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, visto que somente nesta condição poderão utilizar da sistemática da saída com suspensão do imposto para fins de industrialização e retorno posterior ao estabelecimento encomendante.

A Parte 2 do Anexo V do RICMS/02, que lista os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) a serem utilizados nos documentos fiscais emitidos pelos Contribuintes, especifica que na remessa e no retorno de industrialização, serão utilizados, respectivamente, os CFOP 5901 e 5902:

RICMS/02 - Anexo V

DO CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES

(acrescido de notas explicativas)

(...)

5.900 - OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

5.901 - Remessa para industrialização por encomenda

Classificam-se neste código as remessas de insumos remetidos para industrialização por encomenda, a ser realizada em outra empresa ou em outro estabelecimento da mesma empresa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

5.902 - Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda

Classificam-se neste código as remessas, pelo estabelecimento industrializador, dos insumos recebidos para industrialização **e incorporados ao produto final**, por encomenda de outra empresa ou de outro estabelecimento da mesma empresa. O valor dos insumos nesta operação deverá ser igual ao valor dos insumos recebidos para industrialização (Destacou-se)

Como se observa, a suspensão do imposto se aplica apenas aos insumos que serão incorporados ao produto final, ou seja, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não havendo previsão na legislação tributária para a remessa de energia elétrica com suspensão do imposto, pois ela não se incorpora ao produto final, sendo utilizada pelo industrializador apenas como força motriz de máquinas e equipamentos utilizados na galvanização do aço, como reconhece a própria Impugnante.

Os itens VI e VII do art. 43 do Decreto Federal nº 7.212/10 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI) – subsidiariamente aplicável à Fiscalização estadual por força do disposto no art. 196 do RICMS/02 e no art. 49, § 1º, da Lei nº 6.763/75, relacionam os casos em que as mercadorias podem sair de um estabelecimento para serem industrializadas em outro, ao abrigo da suspensão daquele imposto, para posterior retorno ao estabelecimento encomendante:

Dos Casos de Suspensão

Artigo 43. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

VI as **matérias primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem** destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VII os produtos que, industrializados na forma do inciso VI e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio; ou

b) a emprego, como **matéria prima, produto intermediário e material de embalagem**, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado; (Destacou-se)

Como se nota, somente os itens classificáveis como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens podem ser remetidos para industrialização por encomenda ao abrigo da suspensão, na medida em que esses itens serão utilizados e incorporados no produto final.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A *contrario sensu*, conclui-se que as demais remessas não classificáveis nessas três categorias (como, por exemplo, a de energia elétrica, mero insumo energético), estão excluídas de tal tratamento.

Inclusive, como requisito para aplicação da suspensão nas remessas para industrialização, o Item 1.1 do Anexo III do RICMS/02 exige que a mercadoria retorne ao estabelecimento remetente em até 180 (cento e oitenta) dias, prorrogáveis por igual período:

RICMS/02 - Anexo III

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.

1.1 **A mercadoria deverá retornar no prazo de 180 (cento e oitenta) dias**, contado da respectiva remessa, prazo este que poderá ser prorrogado, a critério do Chefe da Administração Fazendária (AF) a que o remetente estiver circunscrito, por até igual período, admitindo-se nova prorrogação de até 180 (cento e oitenta) dias. (Destacou-se)

Por óbvio, a energia elétrica enviada à Unigal (e às demais empresas), jamais retornará ao estabelecimento encomendante, uma vez que foi consumida como força motriz nos equipamentos do industrializador.

Tal dispositivo está em consonância com a legislação federal do IPI transcrita e com a própria realidade, pois somente as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem poderão ser incorporados ao produto final e, conseqüentemente, retornados ao estabelecimento encomendante no prazo assinalado.

Dessa forma, inaceitável o entendimento de que o crédito estornado estaria assegurado pela legislação, por ter sido, a energia elétrica, "objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica".

Portanto, sem razão a Impugnante.

No que tange às Consultas de Contribuintes citadas pela Impugnante, inicialmente, cabe salientar que o art. 45 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08, prescreve que a consulta vincula a Fazenda Pública apenas em relação ao consulente e, ainda, somente pelo período que prevalecer o entendimento nela exarado:

Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação.

Feita essa observação, é de ressaltar que a Consulta de Contribuintes nº 114/02, trata de procedimento a ser adotado no caso de remessa de insumos (energia elétrica, água e ar comprimido) pelo encomendante ao industrializador e não da manutenção do crédito da energia elétrica remetida, situação dos autos.

Lado outro, apesar da decisão favorável ao Contribuinte no Acórdão nº 21.322/14/3ª, o voto vencido do conselheiro Alexandre Périssé de Abreu já destacava que *“a utilização de instalações contíguas não altera o fato de que se está diante de estabelecimentos distintos para efeitos tributários. A cessão de energia elétrica e de gás natural à EPM retira da Impugnante o direito ao crédito sobre a entrada de tais mercadorias, visto que essas não foram utilizadas em seu processo produtivo e sim, no da empresa cessionária”*. (Grifou-se)

Na mesma esteira, o Acórdão nº 21.251/13/3ª, referente ao PTA nº 01.000183165-98, que cuidou de situação similar à dos autos, teve decisão favorável à Fazenda, negando o direito ao crédito à Autuada em relação à energia elétrica remetida às empresas que atuam dentro de seu parque industrial.

Na referida decisão, ao contrário do que alega a Impugnante, o Conselheiro/Relator não condicionou a inviabilidade do aproveitamento de crédito à ausência de emissão de documento fiscal, mas apenas destacou o fato de que nas operações em questão não houve emissão de documento fiscal, o que era mais um elemento a impedir o pretendido creditamento.

O Acórdão afirma textualmente que *“o aproveitamento do crédito da energia elétrica cedida a terceiros, seja de forma gratuita ou onerosa, encontra empecilho no art. 66, inciso III da Parte Geral do RICMS/02, que exige o consumo no próprio estabelecimento como requisito para aproveitamento do crédito”*. (Destacou-se)

Vale ainda lembrar que o entendimento adotado nesse acórdão foi confirmado pela Câmara Especial, por meio do Acórdão nº 4.238/14/CE.

O Acórdão nº 21.052/13/3ª cuida de situação absolutamente distinta da matéria tratada no presente lançamento, relacionada com aproveitamento de crédito de material de uso e consumo, não merecendo aprofundamento em sua análise.

Por fim, saliente-se que as Consultas de Contribuintes nºs 239/14 e 289/14 demonstram, de forma incidental, o entendimento da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais no sentido de que somente as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem podem ser enviados pelo encomendante, para fins de industrialização ao abrigo da suspensão do imposto:

Consulta nº 239/14

ICMS – INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA –
MERCADORIA SEM TRÂNSITO PELO
ESTABELECIMENTO ENCOMENDANTE –
PROCEDIMENTOS – Nas operações em que um

estabelecimento mandar industrializar mercadoria, com fornecimento de **matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem** adquiridos de outro, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues pelo fornecedor diretamente ao industrializador, deverá ser observado o disposto nos arts. 300 a 303 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

Consulta nº 293/14

Entretanto, importa esclarecer que o instituto da industrialização por encomenda, previsto na legislação tributária mineira por meio dos arts. 300 ao 303 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, consiste em um negócio jurídico a ser realizado entre duas pessoas jurídicas distintas, no qual um dos contratantes se obriga a industrializar **a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem** fornecido pelo outro contratante que, por sua vez, encontra-se jungido ao pagamento do preço acordado pela industrialização. (Destacou-se)

Por todo o exposto, sem razão os argumentos apresentados.

A Impugnante entende que faz *jus* ao crédito da energia consumida nas áreas ocupadas por todas as empresas terceiras (Unigal, Usiroll e Usiminas Mecânica), na proporção das exportações realizadas pelo Estabelecimento Autuado.

No entanto, tal alegação também não merece acolhida, pois, à época dos fatos, o art. 66, § 4º, do RICMS/02 possuía a seguinte redação:

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 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;

c) que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais; (Destacou-se)

Conforme estabelece a alínea “c” do § 4º do art. 66 do RICMS/02, o crédito de energia elétrica será permitido quando a energia for “...consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior...” (destacou-se).

É fato incontroverso nos autos que a energia, em relação à qual se questiona o direito de crédito, foi consumida nas empresas Unigal, Usiroll e Usiminas Mecânica e não no estabelecimento autuado, razão pela qual mostra-se óbvio que a legislação não ampara a pretensão da Impugnante, que deve ser afastada.

Questiona, também, a Autuada, a ocorrência da reincidência, sob o argumento de que os Autos de Infração apontados pela Fiscalização, como base para a majoração da multa isolada, cuidam de matérias e situações completamente distintas daquelas a que se refere o presente feito.

No entanto, mais uma vez não lhe assiste razão.

Nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, da Lei nº 6.763/75, “*Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior...*” (destacou-se). Assim, a opção do legislador foi condicionar a reincidência à penalidade exigida e não à conduta praticada, como entende a Impugnante em sua defesa.

Nos termos do § 7º do citado art. 53, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75 foi majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, tendo em vista a prática de infração que ensejou a aplicação da mesma penalidade nos Autos de Infração nºs 01.000153112-77 (parcelado em 31/03/08) e 01.000155905-24 (parcelado em 28/03/08).

Finalmente, cumpre registrar que, em relação às alegações de confiscatoriedade e desproporcionalidade das multas aplicadas, é oportuno lembrar que tais penalidades foram exigidas na exata medida prevista na legislação tributária de Minas Gerais.

No presente Auto de Infração, exige-se as Multas Isolada e de Revalidação previstas, respectivamente, nos arts. 55, inciso XXVI e 56, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do artigo 53.

Portanto, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco, em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (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;

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. 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. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos Victor Muzzi Filho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 18 de maio de 2017.

Marco Túlio da Silva
Presidente

Cindy Andrade Moraes
Relatora

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.439/17/2 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000644597-62	
Impugnação:	40.010142386-32	
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 Marcelo Nogueira de Moraes, 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 situa-se com relação a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, no que diz respeito a decadência

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, situação que fere frontalmente o princípio da autonomia dos estabelecimentos e as regras relativas ao crédito do imposto.

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.

No que concerne a decadência, é sabido que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 146, determina expressamente que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive a decadência:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Assim, o Código Tributário Nacional, lei complementar competente para estabelecer às normas atinentes a decadência tributária, prevê expressamente que, para os tributos sujeito a lançamento por homologação, se a lei não fixar o prazo para que o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ente homologue o lançamento, esta ocorrerá em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

Nesse sentido, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento segundo o qual, quando o tributo for sujeito a homologação e o contribuinte tenha realizado recolhimento a menor, deve-se aplicar o disposto no art. 150, § 4º do CTN, veja:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.

2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

5. FOI EXTRAPOLADO O PRAZO DECADENCIAL DOS DÉBITOS REFERENTES DE 01/1999 A 11/1999, JÁ QUE O TERMO DE REVISÃO DEU-SE EM 20/12/2004. AGRAVO REGIMENTAL

IMPROVIDO. (AGRG NO ARES 397178 / ESAGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2013/0315568-6. DATA DO JULGAMENTO 11/02/2014. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 20/02/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL. FATÓ GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSO MANIFESTAMENTE DESCABIDO. MULTA.

1. NA HIPÓTESE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO O CONTRIBUINTE CONSTITUI O CRÉDITO, MAS EFETUA PAGAMENTO PARCIAL, SEM CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA É O MOMENTO DO FATÓ GERADOR. APLICA-SE EXCLUSIVAMENTE O ART. 150, § 4º, DO CTN, SEM A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO MESMO DIPLOMA (RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC).

2. IN CASU, OS FATOS GERADORES DIZEM RESPEITO AOS MESES DE JULHO A NOVEMBRO DE 1998, E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO FISCO OCORREU APENAS EM DEZEMBRO DE 2003, APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL (FL. 480). ACRESCENTE-SE QUE O TRIBUNAL A QUO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO A MENOR, O QUE ATRAI A REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN (FL. 479).

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. MULTA FIXADA EM 10% DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA. (AGRG NO ARES 200933 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0145358-3. DATA DO JULGAMENTO 20/09/2012. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 10/10/2012).

Por todo o exposto, denota-se que o direito do Fisco de realizar o lançamento de tributos sujeitos a homologação, desde que tenha ocorrido recolhimento a menor, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

No caso em tela, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2011, situação na qual o estado de Minas Gerais teria cinco anos a partir da efetiva ocorrência do fato gerador, para efetivar o lançamento do tributo devido. Dessa feita, tendo em vista a data em que a Autuada foi intimada do lançamento, resta comprovado que parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decaiu, uma vez que ultrapassou os 5 (cinco) anos estabelecidos na legislação de regência, especificamente referente aos fatos geradores anteriores a 15/12/11.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por todo o exposto, reconheço a decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 15/12/11, de acordo com o art. 150, § 4º do CTN.

Sala das Sessões, 18 de maio de 2017.

**Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro**

CC/MIG