

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.051/18/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000930122-66
Impugnação: 40.010145112-07
Impugnante: Sinto Brasil Produtos Limitada.
IE: 003082440.00-62
Proc. S. Passivo: Felipe Cabral de Freitas/Outro(s)
Origem: DFT/Pouso Alegre

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.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – MATERIAL DE USO E CONSUMO/ATIVO PERMANENTE – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação fiscal de falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre as alíquotas interna e a interestadual, em relação às remessas de mercadorias a contribuinte mineiro destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, nos termos do Protocolo ICMS nº 32/09, firmado entre o estado de Minas Gerais e o de São Paulo. Infração caracterizada nos termos do art. 12 c/c § 2º, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, referente a operações com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, no período de 01/01/12 a 31/12/12, conforme previsto no Protocolo ICMS nº 32/09.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

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

- Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000023563-81 (fls. 10/11);
- Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 05);
- Notas Explicativas ao Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 06/09);
- mídia eletrônica (CD-R) contendo a apuração do crédito tributário (fl. 12).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 15/55, no âmbito da qual argumenta, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, assevera que o “conteúdo motivacional” do presente Auto de Infração não estaria suficientemente claro.

Demais disso, com supedâneo no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), pugna pela nulidade do feito fiscal ao argumento de que estaria caracterizada a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Isto posto, passa a discorrer acerca da natureza do produto que comercializa e sobre a sua utilização por parte dos adquirentes mineiros, destacando tratar-se de placas e chapas de revestimento, que não possuem qualquer função autônoma, servindo apenas como produto intermediário em atividades industriais.

Neste sentido, assevera que as placas e chapas possuem vida útil de 30 (trinta) a 100 (cem) dias e são consumidas integralmente no processo de produção do minério, eis que servem para proteger a integridade do equipamento em questão (*chute de descarga*).

Para ilustrar suas afirmações, junta à peça de defesa (fls. 26/28) fotos que demonstram o local de aplicação dos seus produtos.

Na sequência, argumenta no sentido da inaplicabilidade do Protocolo ICMS nº 32/09 relativamente às suas operações, por entender que tal norma tem por escopo operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno realizadas entre os estados de São Paulo e Minas Gerais, produtos estes distintos daqueles que comercializa.

A Impugnante aduz ainda que a destinação dada aos produtos autuados (utilização em processo de industrialização) é expressa e formalmente admitida pela própria compradora dos produtos (mineradora Vale), mediante declaração firmada em ordens de compra. Por esta razão, invoca a regra de inaplicabilidade da substituição tributária insculpida no art. 18, inciso IV Anexo XV, do Regulamento do ICMS.

Insurge-se também contra a exigência concomitante das multas de revalidação e isolada (por entender aplicável ao caso o princípio da consunção ou absorção), afirma restar configurado o caráter confiscatório das penalidades cominadas, defende, também, a impossibilidade de incidência de juros moratórios sobre tais penalidades, e, ao final, pede o cancelamento do presente Auto de Infração.

São acostados aos autos os documentos de fls. 56/97 e a mídia eletrônica de fl. 98.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 100/132, refuta as alegações da Defesa.

De início, contrapõe-se à *nulidade* suscitada, argumentando no sentido de que não restaria concluído o quinquênio decadencial, seja sob a ótica do art. 150, § 4º, seja em face do que dispõe o art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Quanto ao mérito, com vistas a demonstrar a correção do lançamento, aborda pormenorizadamente toda a legislação de regência da matéria em Minas Gerais, citando ainda manifestação da Superintendência de Tributação (Consulta de Contribuinte nº 150/17), que reputa assente com o seu posicionamento.

Isto posto, a Fiscalização passa a enfrentar a questão da destinação dada pelo adquirente mineiro aos produtos fornecidos pela Autuada, valendo-se, para tanto, de detida análise da legislação aplicável, após o que conclui estar inequivocamente demonstrado tratar-se de materiais de uso ou consumo, resultando daí o cabimento das exigências fiscais constantes do Auto de Infração.

Por fim, refuta as alegações da Impugnante acerca das penalidades cominadas e pede a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 136/161, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida. Quanto ao mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/01/12 a 31/10/12 e pela procedência parcial do lançamento para adequar a multa isolada ao limite previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, redação alterada pelo art. 19 da Lei n.º 22.796/17, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento (falta de clareza quanto ao conteúdo motivacional do Auto de Infração), bem como em face de entender caracterizada a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o respectivo crédito tributário.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Quanto ao primeiro aspecto suscitado, resulta evidente que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa, devendo ser rejeitada, dessa forma, a arguição de nulidade do lançamento.

As questões acerca da decadência, por sua vez, confundem-se com o próprio mérito e, juntamente com os demais argumentos apresentados pela Autuada, serão como tal analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, referente a operações com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, no período de 01/01/12 a 31/12/12, conforme previsto no Protocolo ICMS nº 32/09.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

Como visto, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no período janeiro a outubro de 2012, visto que o Auto de Infração foi lavrado em 30/11/17, ou seja, mais de 5 (cinco) anos após o fato gerador do tributo, entendendo ser aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

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

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Não tem qualquer amparo legal o argumento da Impugnante de que, como a apuração do ICMS é mensal, o lançamento de ofício pode ser efetuado a partir do momento da entrega de declaração feita pelo contribuinte, devendo o prazo decadencial ser contado a partir do mês seguinte ao da entrega da declaração.

Está claro no inciso I do art. 173, que o marco inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim sendo, no tocante aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2012, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/13, findando-se em 31/12/17. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 30/11/17 e que a Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 15/12/17 (fl.13), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

A Impugnante informa inicialmente que se dedica à fabricação de máquinas, peças e acessórios para a indústria metalúrgica, bem como à elaboração de projetos ligados à mesma atividade.

Afirma que é equivocada a interpretação fiscal de que as mercadorias por ela remetidas ao contribuinte mineiro se caracterizam como mercadorias de uso e consumo e/ou destinadas ao ativo imobilizado, o que ensejaria o recolhimento do ICMS/ST.

Neste sentido, afirma que as placas de revestimento são utilizadas pela mineradora para revestimento dos funis, denominados “chutes” (equipamento que recebe o minério de ferro e o direciona para a “correia transportadora”), a fim de proteger o maquinário do alto poder abrasivo do mineral em comento. Em razão disso, as placas e chapas possuem vida útil de 30 (trinta) a 100 (cem) dias, podendo ser de 15 (quinze) dias nas aplicações mais severas, tendo que ser substituídas frequentemente.

Em razão disso, entende que as referidas mercadorias são “produtos intermediários”, conforme se comprovaria por meio dos pedidos de compra emitidos pelo adquirente (Vale S.A), que informa que tais produtos serão utilizados em seu processo produtivo.

Por seu turno, a Fiscalização entende que os produtos fornecidos pela Autuada, objeto da presente autuação, se classificam como materiais de uso ou consumo do destinatário mineiro.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para justificar seu entendimento, disserta sobre as instruções normativas editadas pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, com vistas a definir o conceito de “produto intermediário”, especificamente na atividade de extração mineral.

Cabe assinalar, a propósito, que assiste razão à Fiscalização, eis que as mercadorias em questão não se enquadram como produtos intermediários, como alega a Impugnante.

Tendo presente o foco da controvérsia instaurada entre a Fiscalização e a Impugnante, impõe-se, de plano, que seja trazida a lume a legislação de regência da matéria, em especial o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86, pertinente ao tema.

Assim dispõe o referido instrumento normativo:

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

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

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

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

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

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

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, RESOLVE:

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

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

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

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

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

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

(Grifou-se).

Com efeito, restou estabelecido que produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto.

Uma vez assentada tal regra, dispõe a IN nº 01/86 que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

Cabe destacar, desde logo, que a IN nº 01/86, como não poderia deixar de ser, em nada inova as normas legais e regulamentares que lhe dão suporte, eis que o conceito de produto intermediário, nos termos anteriormente expostos, encontra-se em linha com o preceito contido no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02. Confira-se:

Art. 66. (...)

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;

(Grifou-se).

Vê-se, portanto, que, afora os insumos que efetivamente são incorporados ao produto final resultante da industrialização (integrando-o enquanto elemento componente, o que não é o caso dos autos), incluem-se também no conceito de produto intermediário aqueles itens que, a despeito de não se integrarem fisicamente ao novo produto, sejam consumidos imediatamente e integralmente ao longo do processo industrial, residindo precisamente aqui as maiores controvérsias relacionadas à matéria.

Em outras palavras, são considerados também como “intermediários” os produtos que atendam a este *dúplice circunstanciamento*, vale dizer, os produtos que sejam consumidos de forma *imediatamente* e *integral* no âmbito da industrialização (ou, na dicção normativa, “*dentro da linha de produção*”).

Resulta evidente que, para fins de aplicação da norma, as dificuldades de identificação dos elementos que se integram fisicamente ao produto final são significativamente menores que aquelas enfrentadas relativamente aos produtos cujo crédito é admitido com supedâneo no *dúplice circunstanciamento* retromencionado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal se dá, dentre outros fatores, em razão polissemia verificada no tocante aos termos “imediate” e “integral”, motivo pelo qual o legislador cuidou de defini-los, fazendo-o nos seguintes termos:

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

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

Os elementos constantes dos itens I e II retromencionados, compõem o núcleo fundamental da Instrução Normativa nº 01/86 e, nesta condição, hão de ser considerados para efeito de interpretação das suas demais disposições.

Isto posto, para fins de deslinde da questão posta à apreciação desta E. Câmara de Julgamento, cumpre ressaltar que o conceito de “consumo imediato” está associado a dois pressupostos básicos, a saber: o consumo deverá ser direto e, além disso, de produto individualizado.

O primeiro deles, por si só, não traz maiores esclarecimentos, eis que mais de uma interpretação plausível poderia ser, em princípio, aferida a partir do termo “direto”, tanto assim que a própria IN nº 01/86 se preocupou em explicá-lo mais detidamente.

Assim fazendo, encareceu o fato de que o consumo, para ser tido como “direto”, deverá ocorrer “*num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes*”, exigência esta que se harmoniza com a supramencionada expressão “*diretamente no processo produtivo*”, utilizada no *caput* do inciso V do art. 66 do RICMS, bem como com a expressão “*dentro da linha de produção*”, utilizada na parte introdutória da referida IN.

Entretanto, além de cingir o direito ao aproveitamento de créditos do ICMS aos insumos efetivamente utilizados na linha principal de produção, exige-se ainda que o produto em questão tenha “*caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto*”.

Dito isto, cabe agora destacar o aspecto que, nos presentes autos, assume especial relevo, a saber, a exigência de que se trate de “produto individualizado”, pressuposto este que, ressalte-se, é reiteradamente afirmado no texto da Instrução Normativa nº 01/86 e não se reputa atendido no lançamento em apreço.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, ao descrever os produtos objeto da autuação, a própria Impugnante afirma, *in litteris*, que se trata de “**mercadorias que não possuem qualquer função ou inteligência autônoma ou independente**”, não havendo que se cogitar, portanto, de “produto individualizado” e tampouco de “produto intermediário”.

Ressalte-se, por oportuno, que a Instrução Normativa SUTRI nº 01/14 determinou, de forma expressa, que as disposições da Instrução Normativa SLT nº 01/86 também seriam aplicáveis na definição do produto intermediário empregado no processo de extração mineral e em suas atividades complementares.

Constata-se, portanto, que as mercadorias objeto do presente lançamento, classificadas na NCM 73.25 (placas e chapas de revestimento), não se caracterizam como produtos intermediários, visto que não atendem às condições estabelecidas na IN nº 01/86, eis que são meros componentes do equipamento “chute”, não desenvolvendo atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção.

Neste particular, convém citar decisão deste E. Conselho de Contribuintes que, ao julgar lançamento pertinente ao aproveitamento de crédito de ICMS em face da entrada de placas de revestimento dos chutes telescópicos, adquiridas por estabelecimento da empresa Vale S/A, assim se pronunciou:

ACÓRDÃO: 21.172/16/2ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000188323-91

IMPUGNANTE: VALE S/A

ORIGEM: DF/BH-3 - BELO HORIZONTE

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 66, INCISO V DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS APURADO APÓS RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO RECONHECIDO, EM PARTE, PELA AUTUADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

DECISÃO

(...)

ESPECIFICAMENTE QUANTO AOS ITENS PARA OS QUAIS A CÂMARA DE JULGAMENTO RESTRINGIU A PROVA PERICIAL (PLACAS APLICADAS NO CHUTE TELESCÓPICO, TUBOS DE CONDUÇÃO, ELEMENTO FILTRANTE MULTIFILAR, ROLOS DE RETORNO PARA CORREIAS TRANSPORTADORAS E ADAPTADOR DA CARREGADEIRA), EXCETO EM RELAÇÃO AO ITEM ELEMENTO FILTRANTE MULTIFILAR, EM RELAÇÃO AO QUAL A IMPUGNANTE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RECONHECEU AS EXIGÊNCIAS FISCAIS, VALE DESTACAR O SEGUINTE:

PLACAS APLICADAS AO CHUTE TELESCÓPIO:

INFORMA O PERITO QUE AS PLACAS EM EXAME SÃO APLICADAS NO CHUTE TELESCÓPIO E SEGUNDO O SITE DA EMPRESA FABRICANTE “O CHUTE TELESCÓPIO REDUTOR DE VELOCIDADE (PATENTEADO) É A MAIS EFICIENTE SOLUÇÃO PARA OS PROBLEMAS DE GERAÇÃO DE PÓ PROVENIENTE DA OPERAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, QUANDO O MATERIAL OU MINÉRIO DE BAIXA GRANULOMETRIA MANUSEADO É TRANSFERIDO DE GRANDES ALTURAS E EM QUEDA LIVRE.” (OS GRIFOS NÃO CONSTAM DO ORIGINAL)

INFORMA O PERITO QUE A FUNÇÃO DO CHUTE TELESCÓPIO É PROMOVER A “TRANSFERÊNCIA” DO MINÉRIO DE BAIXA GRANULOMETRIA, ISTO É, MUDAR O MINÉRIO DE UM LUGAR PARA OUTRO, DESLOCAR, REMOVER, TRANSPORTAR.

RESSALTA O EXPERT QUE NÃO OCORRE QUALQUER INDUSTRIALIZAÇÃO NO CHUTE TELESCÓPIO E QUE AS PLACAS A ELE APLICADAS NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DO ART. 66, INCISO V, ALÍNEA “B” DO RICMS/02, NA CATEGORIA DE “PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS AQUELES QUE SEJAM CONSUMIDOS OU INTEGREM O PRODUTO FINAL NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO INDISPENSÁVEL À SUA COMPOSIÇÃO”.

CONCLUI O PERITO QUE A INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86, INCISO V, INCLUIU, EXCEPCIONALMENTE, COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, ALGUMAS PARTES E PEÇAS QUE POSSUEM CARACTERÍSTICAS ESPECIAIS. MAS A CONDIÇÃO DE EXCEPCIONALIDADE DEFINIDA NO INCISO V NÃO PERMITE A APROPRIAÇÃO INDISCRIMINADA DO CRÉDITO DO ICMS PARA TODAS AS PARTES E PEÇAS. **NO CASO, AS PLACAS DO CHUTE TELESCÓPIO SÃO USADAS COMO MATERIAIS DE USO OU CONSUMO, POIS NO CHUTE TELESCÓPIO NÃO OCORRE QUALQUER INDUSTRIALIZAÇÃO (BENEFICIAMENTO).**

CONCLUI O EXPERT QUE “CONSIDERANDO QUE O CHUTE TELESCÓPIO NÃO REALIZA QUALQUER BENEFICIAMENTO, AS PRESCRIÇÕES DO ART. 2º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/2001 SÃO INAPLICÁVEIS. PORTANTO, ENQUADRAM-SE NO INCISO IV DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86 COMO PARTES E PEÇAS DE MANUTENÇÃO (USO E CONSUMO).”

VERIFICA-SE QUE A FUNÇÃO DA REFERIDA PLACA É SIMPLEMENTE DE REVESTIMENTO DA CARÇA DO CHUTE (PROTEÇÃO), CONFORME FOTO DE FL. 704.

TAIS PLACAS TRATA-SE, PORTANTO, DE PARTES/PEÇAS QUE NÃO “DESENVOLVEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, EM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA, O QUAL IMPORTA NA PERDA DE SUAS DIMENSÕES OU CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS, EXIGINDO, POR CONSEQUENTE, A SUA SUBSTITUIÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PERIÓDICA EM RAZÃO DE SUA INUTILIZAÇÃO OU EXAURIMENTO, EMBORA PRESERVADA A ESTRUTURA QUE AS IMPLEMENTA OU AS CONTÉM”, NÃO SE ENQUADRANDO, POIS, NO INCISO V DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86.

DECISÃO DESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES FAVORÁVEL AO ESTORNO DO CRÉDITO DESTE ITEM DO LANÇAMENTO: ACÓRDÃO Nº 21.530/14/3ª.

(...) DESTACOU-SE.

Destaque-se ainda que a própria Vale S.A reconheceu a classificação das placas de revestimento do chute telescópico como material de uso e consumo, em outra autuação, conforme se verifica do trecho do Acórdão nº 21.496/17/2ª transcrito a seguir:

ACÓRDÃO: 21.496/17/2ª RITO: ORDINÁRIO

IMPUGNANTE: VALE S.A.

ORIGEM: DF/BH-3 - BELO HORIZONTE

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02, QUE VEDA A APROPRIAÇÃO DE TAIS CRÉDITOS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARCIALMENTE RECONHECIDO PELA AUTUADA. ENTRETANTO, DEVEM SER EXCLUÍDAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REFERENTES ÀS LONGARINAS E AOS GANCHOS PARA FIXAÇÃO DE PENEIRAS, UMA VEZ QUE ATUAM DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO, EM CONTATO COM O PRODUTO A SER INDUSTRIALIZADO. MANTIDAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES 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.

(...)

A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DE MINAS GERAIS DELIMITOU OS QUESITOS RELATIVOS À PERÍCIA AOS SEGUINTE PRODUTOS:

- LÂMINAS PARA RASPADOR;
- LÂMINA PARA TRANSPORTADOR;
- GANCHOS PARA FIXAÇÃO DE PENEIRAS;
- TUBOS DE CONDUÇÃO;
- LONGARINA;
- VÁLVULA MANGOTE;
- PLACAS UTILIZADAS NO CHUTE TELESCÓPICO;
- FLOCULANTE;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- MATERIAIS CORTANTES UTILIZADOS NOS TRATORES DE ESTEIRAS.

PORÉM, NO ÂMBITO DA ANISTIA CONCEDIDA PELO DECRETO Nº 46.383/13, A IMPUGNANTE RECONHECEU QUE PARTE DOS BENS OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO SE REFERIA A MATERIAIS DE USO E CONSUMO, SENDO ESTE O CASO DA “VÁLVULA MANGOTE”, DAS “PLACAS UTILIZADAS NO CHUTE TELESCÓPICO” E DO “FLOCULANTE”.

(DESTACOU-SE)

Constata-se, portanto, que não se aplica às operações promovidas pela Autuada, a regra contida no art. 18, inciso IV, do Anexo XV do RICMS/02, que trata da inaplicabilidade da substituição tributária do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Noutra toada, a Impugnante discute o enquadramento das mercadorias ao regime de substituição tributária, previsto no Protocolo ICMS nº 32/09 e outras legislações pertinentes, em razão da classificação na NCM e da descrição dos produtos.

Neste sentido, entende que o acordo firmado entre os estados de São Paulo e Minas Gerais dispõe sobre a antecipação do ICMS nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem e adorno, o que se evidencia da análise dos produtos relacionados no Anexo Único do Protocolo ICMS nº 32/09, quais sejam, argamassa, telhas, tubos, portas, pias, vidros, vergalhões, etc., todos relacionados com a atividade de construção civil.

Destaca que o código NCM 73.25, que poderia estar relacionado com os produtos vendidos à sua cliente, é classificado no Anexo Único do Protocolo ICMS nº 32/09 como “outras obras moldadas, de ferro fundido, ferro ou aço, para uso na construção civil”, ou seja, apenas **destinados à construção civil**, o que não seria o caso das mercadorias por ela comercializadas. Afirma ainda que as mercadorias classificadas no código NCM 8431.39.00 sequer são mencionadas no aludido Protocolo, demonstrando a total inaplicabilidade do regime de substituição tributária às operações em apreço.

Entretanto, não lhe cabe razão, conforme se verá.

É oportuno salientar que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República, em seu art. 150, § 7º, e na Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 6º. Confira-se:

Constituição da República

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Depreende-se da leitura dos dispositivos supratranscritos que os estados possuem competência para estabelecer, mediante lei, o regime de substituição tributária em relação às mercadorias selecionadas.

Assim, devidamente autorizado, o estado de Minas Gerais instituiu o regime em comento por meio do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

A responsabilidade tributária, em nível regulamentar, encontra-se prevista no art. 12, § 2º, do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para

estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

Efeitos de 1º/02/2017 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo inciso V do art. 27, ambos do Dec. nº 47.141, de 25/01/2017:

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 2, 5, 8, 11, 12, 19, 22 a 26, no capítulo 1, com âmbito de aplicação 1.1, no capítulo 6, itens 7.0, 8.0 e 16.0, no capítulo 9, com âmbito de aplicação 9.1, no capítulo 10, com âmbito de aplicação 10.1 a 10.3, no capítulo 13, com âmbito de aplicação 13.1, no capítulo 14, com âmbito de aplicação 14.1, no capítulo 16, com âmbito de aplicação 16.1 e 16.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, no capítulo 20, com âmbito de aplicação 20.1 e 20.2, e no capítulo 21, exceto as de âmbito de aplicação 21.4 e 21.6, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Efeitos de 1º/10/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, ambos do Dec. nº 45.747, de 29/09/2011:

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3 a 24, 26, 29 a 32, 39 e 43 a 48 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

(Grifou-se).

No caso dos autos, o Protocolo ICMS nº 32/09, do qual os estados de Minas Gerais e São Paulo são signatários, dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, listados em seu Anexo Único, estando disposto, no parágrafo único da Cláusula Primeira, a atribuição ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual:

PROTOCOLO ICMS 32, DE 5 DE JUNHO DE 2009

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno.

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM / SH, destinadas ao Estado de Minas Gerais ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes.

Nova redação dada ao parágrafo único da cláusula primeira pelo Prot. ICMS 139/09, efeitos a partir de 01.11.09.

Parágrafo único. O disposto no "caput" aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

Cláusula segunda O disposto neste protocolo não se aplica:

I - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, exceto varejista;

II - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição que seja fabricante da mesma mercadoria;

IV - às operações interestaduais promovidas por contribuinte varejista com destino a estabelecimento de contribuinte localizado no Estado de São Paulo;

V - às operações interestaduais destinadas a contribuinte detentor de regime especial de tributação que lhe atribua a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pelas saídas de mercadorias que promover.

(Grifou-se).

Cabe ressaltar que a descrição das mercadorias sujeitas à substituição tributária, o âmbito de aplicação do regime e as margens de valor agregado (MVA) estão contidas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Tais denominações, esclareça-se desde logo, são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas à substituição tributária, nos termos do art. 12, §§ 1º e 3º do mencionado Anexo, *in verbis*:

Art. 12. (...)

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

(...)

§ 3º - As denominações dos itens da Parte 2 deste Anexo são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Este também é o entendimento exposto pela Superintendência de Tributação em diversas oportunidades, v.g. na Consulta de Contribuinte de nº 051/13.

Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 051/2013

PTA Nº : 16.000467592-43

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MÁSCARAS DE PROTEÇÃO PARA SOLDAGEM - A substituição tributária estabelecida no Anexo XV do RICMS/02 somente se aplica ao produto que, cumulativamente, esteja incluído num dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 desse Anexo e integre a respectiva descrição, independentemente do uso que se venha a dar ao produto, servindo as denominações dos itens da Parte 2 meramente para facilitar a identificação das mercadorias sujeitas à substituição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, sendo irrelevantes para definir os efeitos tributários, nos termos do § 3º, art. 12, Parte 1 do mesmo Anexo.

Assim sendo, observa-se que as mercadorias enquadradas no código NBM 73.25, provenientes do estado de São Paulo e destinadas ao estado de Minas Gerais, no período de 01/01/13 a 31/12/15, estavam sujeitas ao regime de substituição tributária previsto no Protocolo ICMS nº 32/09 e no Anexo XV do RICMS/02.

Destaca a Fiscalização que o Protocolo ICMS nº 139, de 01/10/09, introduziu a NBM retromencionada no Anexo Único do Protocolo ICMS nº 32/09, com a descrição “73.25 Outras obras moldadas, de ferro fundido, ferro ou aço”. Tal descrição foi alterada pelo Protocolo ICMS nº 112, de 29/07/10, com a seguinte redação: “65. 73.25 Outras obras moldadas, de ferro fundido, ferro ou aço, **para uso na construção civil**”.

A Fiscalização destaca, no entanto, que a vigência deste protocolo foi definida para o estado de Minas Gerais “a partir da data prevista em decreto do Poder Executivo”.

Confira-se:

(...)

Cláusula quinta. Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos, em relação às operações destinadas:

I - ao Estado de Minas Gerais, a partir da data prevista em decreto do Poder Executivo;

II - ao Estado de São Paulo, a partir de 01 de julho de 2010.

(Grifou-se).

Posteriormente, o Convênio ICMS nº 92/15, que estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, vigente a partir de 01/01/16, relacionou em seu Anexo XI, as mercadorias relacionadas ao segmento de “Materiais de Construção e Congêneres”.

Tal alteração foi incorporada à legislação mineira com a edição do Decreto nº 46.931, de 30/12/15, com vigência a partir de 01/01/16, logo, em momento posterior ao período autuado.

Foram exigidas ainda a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c seu § 2º, inciso I e a Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso XXXVII, todos 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Acrescido pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:

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

(...)

Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:

§ 2º Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

A Impugnante sustenta que a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de revalidação seria indevida, com fundamento no princípio da consunção ou princípio da absorção, nos casos em que há sucessão de condutas típicas com existência de nexo de dependência entre elas, sendo que a mais grave absorve a de menor gravidade.

Argumenta ainda que tal aplicação tem caráter confiscatório, além de ser desproporcional, devendo as penalidades serem reduzidas a pelo menos 20% (vinte por cento) do valor da operação.

Entretanto, tal argumento não tem respaldo legal.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXXVII, da mencionada Lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, dentre outros*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

A Impugnante contesta a aplicação de juros moratórios sobre as penalidades, alegando que a multa não se confunde com o crédito tributário, sendo apenas um acessório deste.

Entretanto, equivoca-se a Impugnante, pois o momento da incidência dos juros de mora observou o comando expresso na legislação, em especial no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do Estado de Minas Gerais:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se).

O art. 113 do CTN afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”, bem como que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias.

Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO.

(GRIFOU-SE).

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não compõe o crédito tributário e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Revisora) e Marcelo Nogueira de Moraes, que o julgavam improcedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 14 de agosto de 2018.

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

T
CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.051/18/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000930122-66	
Impugnação:	40.010145112-07	
Impugnante:	Sinto Brasil Produtos Limitada. IE: 003082440.00-62	
Proc. S. Passivo:	Felipe Cabral de Freitas/Outro(s)	
Origem:	DFT/Pouso Alegre	

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 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.

Inicialmente, esclareço que embora tenha concluído pela não ocorrência da decadência pleiteada pelo Contribuinte, haja vista a aplicação do art. 173, I do Código Tributário Nacional, minhas razões de decidir são diversas daquelas adotadas pelo Relator.

Em relação à decadência, no entendimento da maioria do Colegiado por estarmos diante de lançamento de ofício, ao caso se aplica a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, não restando caracterizada a decadência.

Ocorre que, não se discute que o ICMS é, em sua essência, um lançamento por homologação nos exatos termos do art. 150 do CTN que assim dispõe:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, § 4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento. Ou seja, ainda que haja a atividade da fiscalização de iniciar por meio de Auto de Infração a constituição de crédito tributário suplementar, tal ação não tem o condão de alterar a natureza jurídica original do lançamento para fins de aplicação da norma decadencial específica.

Assim, em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a homologação do art. 150, § 4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. Nas palavras do Ministro Luiz Fux:

"ASSIM É QUE O PRAZO DECADENCIAL QÜINQUÊNAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO".

O julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QÜINQUÊNAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RÉSP

766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É QUE A DECADÊNCIA OU CADUCIDADE, NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPORTA NO PERECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, E, CONSOANTE DOCTRINA ABALIZADA, ENCONTRA-SE REGULADA POR CINCO REGRAS JURÍDICAS GERAIS E ABSTRATAS, ENTRE AS QUAIS FIGURA A REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, OU NOS CASOS DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETUA O PAGAMENTO ANTECIPADO (EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 163/210).

3. O DIES A QUO DO PRAZO QÜINQUÊNAL DA ALUDIDA REGRA DECADENCIAL REGE-SE PELO DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CTN, SENDO CERTO QUE O "PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO" CORRESPONDE, INILUDIVELMENTE, AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, REVELANDO-SE INADMISSÍVEL A APLICAÇÃO CUMULATIVA/CONCORRENTE DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CODEX TRIBUTÁRIO, ANTE A CONFIGURAÇÃO DE DESARRAZOADO PRAZO DECADENCIAL DECENAL (ALBERTO XAVIER, "DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2005, PÁGS. 91/104; LUCIANO AMARO, "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 10ª ED., ED. SARAIVA, 2004, PÁGS. 396/400; E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 183/199).

(...)

7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008. (DESTAQUES DO ORIGINAL)

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e

concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Calmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar como termo inicial da decadência a data da ocorrência do fato gerador se faz necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior. Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, § 4º do CTN?

No caso do ICMS, o próprio Superior Tribunal de Justiça, aplicando sua jurisprudência pacífica concluiu que pelo princípio da não-cumulatividade a verificação acerca da ocorrência de pagamento deve se dar ao final do período de apuração considerando-se os créditos escriturados. Cito entendimento da Primeira Seção do STJ no AgRg nos EREsp nº 1.199.262/MG, em julgamento de situação semelhante a que ora se discute, 'aproveitamento indevido de crédito'. Nos termos do voto do Ministro Relator:

"COMO EFEITO, NÃO IMPORTA, PARA EFEITOS DA CONTAGEM DA DECADÊNCIA, PERQUIRIR AS CIRCUNSTÂNCIAS APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE PARA JUSTIFICAR O PAGAMENTO A MENOR. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

NA ESPÉCIE, CONFORME ASSENTADO PELA DECISÃO AGRAVADA, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE, NO CASO DOS AUTOS, 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."

Por essas razões e considerando a inexistência de recolhimento de qualquer valor referente ao fato gerador apurado (ICMS/Diferencial de Alíquota incidente na remessa de mercadoria ao estado de Minas Gerais) aplica-se ao caso o art. 173, I do CTN.

Ultrapassada a decadência, passamos à análise do mérito.

E neste ponto divirjo do Relator por entender que ao caso não se aplica o ICMS-Substituição Tributária, pois conforme demonstrado pelo Contribuinte a mercadoria envolvida no lançamento era destinada ao processo produtivo – extração mineral - do destinatário.

Segundo afirmado pela Autuada a mercadoria é utilizada pela mineradora para revestimento dos funis, denominados “chutes”, equipamento que recebe o minério de ferro e o direciona para a “correia transportadora”, a fim de proteger os equipamentos do alto poder abrasivo do mineral em comento. Em razão disso, as placas e chapas possuem vida útil de 30 (trinta) a 100 (cem) dias, podendo ser de 15 (quinze) dias nas aplicações mais severas, tendo que ser substituídas frequentemente. Deve-se ressaltar a existência nos autos de manifestação expressa do destinatário no sentido de tais mercadorias serem utilizadas no seu processo produtivo.

O Regulamento do ICMS em seu art. 66, Parte Geral, define que estão compreendidos no conceito de matérias-primas e produtos intermediários aqueles produtos que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Disciplinando o citado dispositivo, o Estado editou a conhecida Instrução Normativa nº 01/86 a qual, considerando que o conceito de produto intermediário abrange apenas as mercadorias empregadas diretamente no processo de industrialização de forma a integrar o novo produto, acabou criando um conceito de produto intermediário por extensão. Estão compreendidas neste último conceito as mercadorias que embora não se integram ao novo produto, são consumidas, imediata e integralmente, no curso da industrialização devendo para tanto serem observadas as respectivas definições dos incisos I e II constantes da norma regulamentar.

Entretanto, a mesma IN nº 01/86, para evitar eventuais conflitos, traz as seguintes previsões em seus incisos III, IV e V, na redação vigente na data da ocorrência dos fatos geradores:

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

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

(...)

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

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

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Embora a mercadoria envolvida no lançamento não seja classificada como produto intermediário propriamente dito, diante das suas especificidades deve-se entender que a ela se aplica a exceção prevista no mencionado inciso V, afinal as placas adquiridas são utilizadas pela mineradora para revestimento dos funis que recebem o minério.

Ora, os 'funis' são equipamentos inseridos dentro do processo produtivo de exploração mineral levando a classificação das mercadorias envolvidas neste lançamento como partes e peças nos exatos termos em que definido pela instrução normativa então vigente: "as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém."

Assim, a relativização dada pela Instrução Normativa nº 01/86 permite concluir que placas de revestimento fornecidas pela Autuada devem ser classificadas como partes e peças utilizadas no processo industrial o que leva a inaplicabilidade da substituição tributária nos termos em que disposto no art. 18, inciso IV Anexo XV, do Regulamento do ICMS:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

VI - às mercadorias discriminadas em item da Parte 2 deste Anexo para as quais haja previsão de isenção do ICMS nas operações internas, subsistindo o regime de substituição tributária apenas em relação às demais mercadorias constantes do item;

(...)

Por fim, mais uma vez vale ressaltar que a destinação do produto foi atestada pela própria compradora. Segundo declarações expressas e reiteradas da destinatária os produtos deveriam ser remetidos sem a retenção do ICMS Substituição Tributária, haja vista sua aplicação no processo produtivo. Neste cenário, não vislumbro qualquer conduta irregular da Autuada que mereça repreensão.

Embora o art. 150 da Constituição Federal, e demais normas infraconstitucionais, prevejam a possibilidade de atribuir a terceiros a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, tais dispositivos devem ser analisados de forma harmônica. A finalidade do instituto da substituição tributária é concentrar em um elo da cadeia o recolhimento do imposto que seria devido até o consumidor final assegurando uma maior eficiência na arrecadação, raciocínio que se aplica ao fato gerador do ICMS 'diferencial de alíquota'. Entretanto essa responsabilidade somente deve ser atribuída nos casos em que efetivamente se verificar a ocorrência da operação tributada.

Assim, diante da manifestação expressa da destinatária – que também é contribuinte no Estado – entendo não ser razoável impor à Autuada a função de fiscal da lei esperando que ela confronte seu cliente sobre a classificação adotada. Neste cenário, a responsabilidade sobre o recolhimento do ICMS diferencial de alíquota passou a ser do próprio destinatário da mercadoria, contribuinte que deveria ter sido acionado para explicar e justificar a operação.

Diante do exposto julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 14 de agosto de 2018.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira