

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

Acórdão: 3.660/10/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000163341-06  
Recurso de Revisão: 40.060128268-68, 40.060128358-59  
Recorrente: Vale S.A.  
IE: 317024161.12-53  
Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Vale S.A.  
Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO –** Constatado o não recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS decorrente do aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Procedimento respaldado no art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei. Excluídos juros e multas sobre as exigências relativas às entradas de material de uso e consumo utilizados no processo produtivo da Autuada, ocorridas até 13/08/07, proporcionalmente às exportações realizadas, com base no art. 100, parágrafo único do CTN. Recursos de Revisão conhecidos à unanimidade. Recurso de Revisão nº 40.060128358-59 não provido à unanimidade e Recurso de Revisão nº 40.060128268-68 não provido pelo voto qualidade.

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/04 a 31/12/08, apurado pelo Fisco por meio de recomposição de conta gráfica, em virtude do aproveitamento indevido de créditos destacados nas notas fiscais de aquisições de materiais destinados a uso e consumo.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.768/10/3ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, excluir os juros e multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/07 em relação aos materiais vinculados ao processo de industrialização na proporção da exportação realizada.

Inconformada, a Autuada/Recorrente interpõe, tempestivamente, e por procuradores regularmente constituídos, o Recurso de Revisão de fls. 1218/1232.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fazenda Pública Estadual, também inconformada, interpõe, tempestivamente, por intermédio de Procurador do Estado de Minas Gerais, o Recurso de Revisão de fls. 1235/1239, contra o qual a Autuada/Recorrida se manifesta às fls. 1257/1261.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

#### **SEÇÃO IX**

#### **DO RECURSO DE REVISÃO**

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

(...)

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

(...)

§ 5º Havendo pelo menos uma matéria decidida pelo voto de qualidade, excetuadas as mencionadas no § 1º, o recurso de revisão poderá versar sobre as matérias não decididas com o referido quorum.

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.768/10/3ª, ora recorrido, verifica-se serem cabíveis os recursos apresentados, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163, pois não trata de questão preliminar ou de

concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, devendo ser conhecidos os presentes Recursos de Revisão por estarem configurados os pressupostos de admissibilidade.

Destaque-se que o Recurso interposto pela Autuada/Recorrente aborda grande parte das matérias tratadas no acórdão vergastado e o recurso aviado pela Fazenda Pública Estadual aborda a exclusão de juros e multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/07 em relação aos materiais vinculados ao processo de industrialização na proporção das exportações realizadas, razão pela qual, o presente Acórdão versará sobre toda a matéria tratada na decisão anterior.

### **Do Mérito**

Considerando que a decisão ora tomada por esta Câmara Especial é concorde com a fundamentação do Acórdão recorrido, transcreve-se excertos da decisão “*a quo*” como fundamentos dessa decisão.

Inicialmente, não se pode concordar com a Autuada/Recorrente ao invocar o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN para caracterizar a ocorrência da decadência do crédito tributário referente aos períodos de janeiro a novembro de 2004.

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

No entanto, inexistindo lançamento, ou na hipótese da constatação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário obedece à regra estatuída no inciso I do art. 173 do CTN. Depreende-se, portanto, que a regra do citado art. 150 do CTN refere-se àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento.

Assim, no presente caso, não se aplica a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, eis que as irregularidades apontadas dizem respeito à falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto e não há que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Assim sendo, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Desta forma, o prazo para a Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2004, contrariamente ao que afirma a Impugnante, somente se expiraria em 31/12/09, conforme previsto no inciso I do art. 173 do CTN, não tendo ocorrido a decadência relativamente a nenhuma parcela do crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada/Recorrente foi regularmente intimada da lavratura do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Auto de Infração em 18/12/09 (fls. 3 e 4) e da retificação do relatório do AI em 28/12/09 (fls. 962/963).

Em decisão relativamente recente, de 15/03/07, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais confirmou tal posição, sob a relatoria da Desembargadora Maria Elza, conforme acórdão publicado em 30/03/07, inerente ao processo nº 1.0024.05.692077-0/001.

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

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

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

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

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

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

Quanto ao mérito, propriamente dito, destaca-se que não pode prosperar a tese da defesa que não reconhece os materiais objeto da autuação (óleo lubrificante e

hidráulico, graxa, rolos e pneus), como sendo materiais destinados ao uso e consumo da Autuada/Recorrente, na tentativa de classificá-los como produtos intermediários no seu processo produtivo.

Sabe-se que o art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, estabelece que “*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*”. E, a partir da certeza de que os produtos em questão não integram o produto final (minério de ferro) resta analisar a Instrução Normativa (IN) SLT nº 01 de 1986 e a IN nº 01 de 2001, a fim de se definir a expressão “consumidos no processo produtivo”.

A IN SLT 01/86 classifica como produto intermediário por extensão, aquele que, “*embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização*”. Mais adiante, o mesmo diploma legal define o que se deve entender por “*imediate e integralmente*” e o que este conceito não alcança e, neste ponto, merecem destaque as disposições dos seus incisos IV e V:

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.

Portanto, resta claro que a referida Instrução Normativa, no que se refere a partes e peças de máquina ou equipamento, somente considera produto intermediário, porque consumidas **imediate e integralmente** no processo produtivo, aquelas que tenham **contato físico** com o produto que se industrializa, o que não ocorre com nenhum dos itens listados nestes autos.

Quanto à IN SLT 01 de 2001, vale mencionar a norma ínsita no seu art. 2º. Tal dispositivo foi citado pela Impugnante em sua defesa, sob a alegação de que contemplaria os produtos autuados. Todavia, esta afirmação não retrata a realidade, senão veja-se:

Art. 2º- Para efeitos de crédito do imposto, **considera-se produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**de fevereiro de 1986**, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, **manto (correia transportadora)**, chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, **consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento.** (grifou-se)

Note-se, inicialmente, apesar de se reconhecer tratar-se de enumeração exemplificativa, que não foram listados nenhum dos produtos relacionados pela Fiscalização no Anexo 1 do Auto de Infração em apreço. Ao contrário, o legislador, ao tratar de partes de correia transportadora relacionou apenas o “manto”, não incluindo, propositalmente, o rolo ou rolete, em consonância com o que foi estabelecido pela IN SLT 01/86, pelo fato de não estar em contato físico com o minério. Além do mais, o citado artigo, ao estender seu alcance para outros materiais “*consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento*”, o faz com a ressalva de que devem ser respeitadas as definições constantes da IN SLT 01/86, que por sua vez, repita-se, exclui da possibilidade de aproveitamento de crédito do imposto, as partes e peças de máquinas e equipamentos que não tenham contato físico com o produto objeto de industrialização ou extração.

Sendo assim, após a análise de ambas as Instruções Normativas aplicáveis ao caso, fica evidente que nenhum dos produtos cujo crédito do ICMS foi estornado no presente feito fiscal se encaixa no conceito de produto intermediário definido pela legislação tributária, razão pela qual está correto o enquadramento destes itens como materiais destinados a uso e consumo.

Considera-se, também, infundada, a alegação da Autuada/Recorrente de que a peça fiscal se baseou em “*planilha genérica*”, por não ter levado em conta “*de forma concreta, individualizada e contextualizada a função de cada um dos materiais*”, pois, foi justamente por observar a função individual, o local e forma de utilização dos diversos materiais, que foram objeto de estorno apenas os créditos relativos à graxa, ao óleo (lubrificante e hidráulico), aos pneus e aos rolos de correia transportadora, dentre uma infinidade de materiais e peças cujos créditos de ICMS são, no entender da Fiscalização, lícitamente aproveitados pela empresa.

No que se refere à afirmação de que os procedimentos de apropriação de créditos pela Autuada/Recorrente estariam lastreados em Acordo firmado com o Estado de Minas Gerais em 20 de dezembro de 2000, evidencia-se a sua improcedência.

Trata-se referido “Acordo” de “Transação”, como se pode perceber pela leitura da cláusula primeira de tal documento:

### CLAÚSULA PRIMEIRA - DA TRANSAÇÃO

- As PARTES, mediante concessões mútuas, **celebram a presente transação**, visando à extinção do crédito tributário, nos termos do **art. 156 do Código Tributário Nacional**, correspondentes às operações compreendidas no objeto deste acordo. (grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E sendo assim, faz-se necessário analisar conjuntamente as normas tributárias que tratam deste instituto, inserto dentre as causas extintivas do crédito tributário e definido nos seguintes termos:

### CTN

Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

(...)

III - a transação;

Parágrafo único - A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

(...)

Art. 171 - A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único - A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

### Lei nº 6.763/75

Art. 218 - A transação será celebrada nos casos definidos em decreto, alcançando as parcelas correspondentes às multas, aos juros e aos demais encargos incidentes sobre a dívida, e efetivar-se á no curso de demanda judicial, ouvido o Ministério Público, abrangendo as exigências fiscais existentes na órbita administrativa. (redação original).

### Decreto Estadual nº 41.417/00

Art. 1º - O Secretário de Estado da Fazenda, por proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual, poderá autorizar a celebração de transação para extinguir litígios judiciais de natureza tributária, observado o disposto neste decreto.

Art. 2º - A transação judicial, restrita às parcelas acessórias da obrigação principal, alcança idêntica matéria discutida pelo mesmo contribuinte na órbita administrativa e tem cabimento quando, em razão de precedentes jurisprudenciais ou da complexidade fático-jurídica ou exclusivamente jurídica da matéria discutida, houver fundadas dúvidas quanto ao êxito da ação.

Conclui-se que o “Acordo” pactuado entre o Estado de Minas Gerais e a Companhia Vale do Rio Doce (denominação da época), somente abrange os créditos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributários constituídos até a data de sua celebração, ou seja, 20 de dezembro de 2000. Interpretação diferente colocaria tal instrumento de composição de litígio em contradição com a legislação tributária aplicável, visto que a transação não pode alcançar eventos futuros.

Neste mesmo sentido, é de se destacar a sua cláusula terceira:

### CLÁUSULA TERCEIRA - COMPROMISSO DO ESTADO

3.1 - A FAZENDA PÚBLICA, a seu turno, compromete-se:

3.1.1 - Extinguir, como resultado da transação celebrada, os autos de infração relacionados no Anexo I e os respectivos processos administrativos e judiciais referentes às teses descritas na Cláusula primeira deste acordo.

Portanto, repita-se, o instrumento ora examinado extinguiu obrigações da Contribuinte até a data da sua celebração, inexistindo qualquer efeito em relação aos fatos geradores ocorridos ou o crédito tributário constituído após aquela data. De fato, outra não poderia ser a conclusão, já que somente à legislação tributária compete determinar quais são os créditos de ICMS passíveis ou não de aproveitamento na escrita fiscal.

Da mesma forma pode ser analisado o Termo de Ocorrência (fls. 1003/1004), uma vez que ele remete ao Termo de Acordo celebrado em 20 de dezembro de 2000 e à Instrução Normativa 01 de 2001 e, portanto, não pode prescindir da observância das normas nela contidas.

Por outro lado, ressalta-se, ainda, que as conclusões do acordo examinado foram revistas em 2004. Na ocasião, em trabalho complexo, que envolveu diversos técnicos da Contribuinte (atuantes nas diversas fases do processo produtivo) e da Receita Estadual, foi feito mapeamento da grande maioria das mercadorias e bens adquiridos pela empresa, de forma a se identificar aqueles passíveis ou não de aproveitamento de crédito de ICMS, tendo em vista a legislação em vigor.

Os itens relacionados neste Processo Tributário Administrativo (PTA) são aqueles em relação aos quais não se chegou a um consenso, de modo que a Fiscalização, já àquela época, entendia que os créditos do imposto relativos a tais materiais não eram passíveis de aproveitamento. Como não houve solução para o impasse, fez-se necessária a presente autuação, de forma a se evitar prejuízo ao Erário, em razão de eminente caducidade de parte dos períodos autuados.

Conclui-se, portanto, que não houve violação ao princípio da boa fé ou da moralidade da administração pública. Ao contrário, houve sim, respeito e concretização dos princípios da legalidade, eficiência, supremacia do interesse público sobre o particular e também do citado princípio da moralidade administrativa.

Em 2004, frise-se, foram realizadas visitas técnicas e discutido, exaustivamente, o local, a função e a forma de utilização de materiais e peças, a fim de caracterizar ou não a participação de cada item no processo produtivo, não restando dúvidas sobre o emprego de cada um dos itens relacionados nos autos nas atividades da Autuada/Recorrente.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também não encontram respaldo legal os argumentos da defesa quando aduz que, ainda que se considerassem os produtos como sendo destinados ao uso e consumo, remanesceria direito ao crédito do ICMS, na proporção das exportações realizadas pela Autuada/Recorrente.

É que apesar de a redação do inciso VI do art. 66 do RICMS/02, vigente até 13/08/07, comportar a interpretação do cabimento do crédito do imposto relativo à aquisição de material de uso e consumo, na proporção das exportações, a edição do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, estancou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento que a Administração Tributária pretendia que fosse dado ao tema. É que o art. 2º do referido Decreto deixa clara a impossibilidade da apropriação do mencionado crédito ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte. Verifique-se a legislação mencionada:

RICMS de 2002, com redação em vigor até 13/08/07:

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

(...)

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

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

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

VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semielaborados, destinados à exportação para o exterior; (Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007)

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos; (Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07). (grifou-se)

(...)

Por sua vez, estabelece o Decreto nº 45.338/10:

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o estorno de crédito de ICMS na entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinado à exportação e de insumo empregado no transporte em veículo próprio de produtos destinados a exportação, bem como sobre o pagamento do crédito tributário decorrente do estorno, com dispensa ou redução de multas e juros.

Art. 2º O sujeito passivo que tenha apropriado, a qualquer tempo, a título de crédito, em sua escrita fiscal, o valor do ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação deverá promover o respectivo estorno e regularizar sua conta gráfica de ICMS.

Art. 3º O disposto no art. 2º aplica-se também à entrada de insumos adquiridos a partir de 13 de agosto de 2007 para emprego em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos destinados a exportação.

(...)

Cabe mencionar, ainda, a redação do inciso III do art. 70 do RICMS/02, vigente no período de 01/01/07 a 13/08/07, dispositivo este que trata da vedação de crédito, o qual era mais que explícito ao prever vedação de créditos relacionada a materiais para uso ou consumo do estabelecimento:

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007 - Redação dada pelo Dec. nº 44.596, de 13/08/07).

Ressalta-se que a Superintendência de Tributação (SUTRI), órgão responsável pela interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda, sustentava, nas consultas respondidas, a distinção entre os créditos referentes à matéria-prima e o produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados. Confira-se, entre outras:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 89/04**

CRÉDITO DE ICMS - ETIQUETA - EMBALAGEM - EXPORTAÇÃO - 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 ÀS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU RECEBIDAS PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO NA PRODUÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, INCLUSIVE OS SEMI-ELABORADOS, DESTINADOS À EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR (ARTIGO 66, INCISO VI, PARTE GERAL, RICMS/02).

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 03/07**

CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO - A AQUISIÇÃO OU RECEBIMENTO DE MERCADORIA PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO ENSEJARÁ DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO NA PROPORÇÃO DAS SAÍDAS PARA O EXTERIOR, CONFORME DISPOSTO NO INCISO VI DO ART. 66 DO RICMS/02.

CONSULTA INEFICAZ – SERÁ DECLARADA INEFICAZ A CONSULTA QUE VERSAR SOBRE DISPOSIÇÃO CLARAMENTE EXPRESSA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO INCISO I, ART. 22 DA CLTA/MG.

Conforme se verifica, para as empresas industriais exportadoras, permitia-se, até 13/08/07, a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso ou consumo utilizados no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo.

Posteriormente, com a edição do Decreto nº 44.596 de 13/08/07, que revogou as disposições dos incisos VI e VII do art. 66 e deu nova redação ao inciso III do art. 70, todos do RICMS/02, a SUTRI reformulou as Consultas de Contribuintes acima citadas, para dar novo entendimento à matéria, ou seja, de que não era permitida a apropriação de créditos referentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação.

Feitas estas considerações, deve-se destacar que a norma do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, supratranscrita tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha modificado, revogado, repristinado ou retroagido a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

Desta forma, em face da impossibilidade deste Órgão colegiado de negar aplicação a ato normativo, em observância ao art. 110, inciso I do RPTA, não há como permitir a apropriação, a qualquer tempo efetivada, do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas pelo adquirente.

Não obstante, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece em seu art. 100:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, para a aplicação das práticas reiteradas do inciso III do art. 100 do CTN, é necessário que a interpretação do Fisco seja antiga, iterativa e pacífica para que justifique a aplicação das normas jurídicas acima transcritas.

Neste diapasão, conforme melhor doutrina e jurisprudência, o contribuinte que agiu em conformidade com a orientação do Fisco não pode ficar exposto a penalidades, juros moratórios e atualização monetária na hipótese de orientação diversa adotada pelo Fisco, nos estritos termos da dicção do art. 100, parágrafo único do CTN.

Frise-se, a orientação do Fisco era firme, pacífica, tanto assim, **que chegou ao ponto de declarar ineficaz a consulta** em face da clareza da legislação que dispunha sobre a “aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02”.

Diante do acima exposto e com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/07, considerando, evidentemente, a proporcionalidade das exportações realizadas pela Autuada/Recorrente, devendo incidir a partir de 14/08/07.

Finalmente, também não procede a alegação da Autuada/Recorrente de carecer de respaldo legal a aplicação cumulativa da multa de revalidação e da multa isolada, exigidas neste feito fiscal, por entender que ambas se referem a descumprimento de obrigação principal.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada/Recorrente. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que trata-se de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Destarte, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo a esta Câmara de Julgamento, também no que se refere a esta matéria, negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do já citado art. 110, inciso I do RPTA.

No que tange a aplicação da multa por reincidência, embora não contestada na peça recursal, temos que esta foi devidamente aplicada, ao caso em comento, segundo a previsão do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6763/75, a saber:

§ 6º - **Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior**, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior. (grifou-se)

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

Verifica-se que foi lavrado contra a Autuada/Recorrente o PTA nº 01.000156390-60, em 20/12/07, pela prática da infração punível pelo inciso XXVI do art. 55 da retromencionada lei, tendo sido ele quitado em 31/03/08.

Deste modo, tendo restado provado nos autos a prática de nova infração, pela Autuada/Recorrente, sujeita à penalidade prevista no inciso XXVI do art. 55 do diploma legal, já citado, bem como o reconhecimento, pelo pagamento, de infração de penalidade idêntica cometida anteriormente, impõe-se a manutenção da majoração exigida.

Os demais argumentos da Autuada/Recorrente e da Fazenda Pública Estadual, também, não se revelam capazes de alterar a decisão vergastada.

Diante do exposto, **ACORDA** a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, à unanimidade, em negar provimento ao Recurso nº 40.060128358-59 e, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso nº 40.060128268-68. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), André Barros de Moura e Sauro Henrique de Almeida, que lhe davam provimento nos termos do voto vencido. Designado relator o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Revisor). Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior, Luciana Mundim de Mattos Paixão, André Barros de Moura, Maria de Lourdes Medeiros e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 17 de dezembro de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente / Relator / Designado**

MHG/cam