

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.512/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000171616-55  
Impugnação: 40.010130717-34  
Impugnante: Arcelormittal Brasil S/A  
IE: 367094007.03-33  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

### ***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 art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02, na proporção das exportações realizadas frente às saídas totais do estabelecimento. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei. Infração caracterizada em parte, nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Exclusão das multas e juros com fulcro no parágrafo único do art. 100 do CTN até 17/11/08, voltando este a incidir a partir de 18/11/08. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### ***RELATÓRIO***

#### **Da Autuação**

Trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS, no período de maio a outubro de 2007, em face da constatação de aproveitamento indevido de créditos de imposto, lançados extemporaneamente e de forma proporcional às exportações realizadas, frente às saídas totais do estabelecimento, relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 55/69, requerendo, ao final, a procedência da impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 94 dos autos.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 126/136, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A assessoria do CC/MG, às fls. 144/164, apresenta parecer de mérito, opinando, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, excluindo-se multas e juros, estes até 02/06/10, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único 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 esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

#### **1. Das Preliminares:**

##### **1.1. Arguição de Nulidade do AI – Ausência de Motivação**

Segundo a Impugnante, “na presente autuação, conquanto a menção ao Decreto 45.388/2010 na capitulação legal indique que o auto pressupõe discordância com a premissa jurídica da legalidade do aproveitamento de créditos de uso e consumo proporcionais às exportações realizadas, a bem da verdade não é nada claro se o Fisco entende: (1) que o aproveitamento da empresa foi indevido porque não haveria o direito a tais créditos. (2) que o aproveitamento realizado é indevido porque extemporâneo e/ou (3) que o aproveitamento deu-se a maior do quantum possível de creditamento (matéria, portanto, fáctica). Não se sabe sequer se são todas as hipóteses mencionadas as que supostamente fundamentariam a autuação!”.

Argumenta, assim, que “diante de tal nível de incerteza, deve o auto de infração ser cancelado por ausência de motivo e de motivação, facultando-se ao Fisco, se quiser, lavrar novo auto, desde que seja capaz de respeitar integralmente aos requisitos legais”.

No entanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, o relatório do Auto de Infração, bem como do “Relatório Fiscal-Contábil” a ele anexado (fls. 12), é bastante claro quanto à motivação do estorno dos créditos em discussão, *verbis*:

#### Relatório Fiscal-Contábil

“...

#### 6. Irregularidades Apuradas:

Constatou-se, mediante conferência de documentos fiscais, arquivos eletrônicos e Livros Fiscais que o sujeito passivo acima identificado deixou de recolher ICMS no valor original de [...] em razão da falta de estorno do crédito extemporâneo, lançado em sua escrita fiscal através das notas fiscais 003081 de 31/05/2007, 003139 de 30/06/2007, 003264 de 31/07/2007, 003382 de 31/08/2007, 003435 de

30/09/2007 e 003558 de 31/10/2007. Tais notas fiscais foram emitidas para aproveitamento de crédito de ICMS relativo às entradas de bens de uso e consumo aplicados no processo de industrialização na proporção das exportações em consonância com a Consulta de Contribuinte nº. 003/2007 – PTA 16.000150270-97.

Em razão de mudança de entendimento, a consulta acima foi reformulada e o Contribuinte cientificado em 17/11/2008, sem, contudo, proceder ao estorno do crédito conforme determina o art. 42, inciso I do RPTA (Decreto 44.747/08).

O Decreto nº 45.388 de 02/06/2010 que também dispõe sobre o pagamento do crédito tributário decorrente de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de bem de uso e consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado a exportação, estabelecendo prazo para estorno e regularização da conta gráfica de ICMS não foi acatado.

Desta forma, exige-se o ICMS e multas devidas conforme abaixo demonstrado.”

Acrescente-se que no campo destinado à informação dos artigos tidos por infringidos constam, dentre outros, os arts. 66, inciso X e 70, inciso III do RICMS/02, além do art. 2º do Decreto nº 45.388/10, que vedam a apropriação de créditos do imposto relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, sendo que o último dispositivo determina, expressamente, o estorno de créditos da espécie, apropriados a qualquer tempo, ainda que os materiais tenham sido aplicados no processo produtivo de produto industrializado, destinado à exportação.

Resta claro, portanto, que o Fisco promoveu a glosa, *ex officio*, dos créditos apropriados pela Impugnante, por serem indevidos e por que esta, apesar de ter sido cientificada sobre a alteração da resposta dada à Consulta nº 003/2007 e de ter conhecimento do Decreto nº 45.388/10, não promoveu o estorno, de forma espontânea, dos créditos por ela apropriados.

Assim, não há que se falar em nulidade ou em cancelamento do Auto de Infração, uma vez que este foi formalizado com todos os requisitos formais previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA/MG).

## **1.2. Arguição de Afronta à Segurança Jurídica:**

Afirma a Impugnante que, “*confiando em resposta à consulta proferida por órgão competente da Administração Fazendária, continuou a apropriar, na proporção de suas exportações, créditos do imposto originários da entrada de bens de uso e consumo, sem qualquer receio de sofrer autuações em virtude desse procedimento, de resto legitimado pelo próprio Fisco*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta que “*por longo período a administração tributária permaneceu silente, sendo que, nesse momento, traindo a confiança do contribuinte, não admite o erro que cometeu, deixando de observar a vedação ao comportamento contraditório (venire contra factum proprium)*”.

Enfatiza que o Fisco “*tenta fazer essa modificação brusca de entendimento retroagir no tempo, de modo que, a persistir o Auto de Infração impugnado, estaríamos diante de uma afronta inconcebível à segurança jurídica*”.

Conclui que a revisão do entendimento exposto na Consulta nº 003/2007 representa mudança de critério jurídico, fato que impediria a retroatividade da reformulação para atingir fatos geradores a ela anteriores, ou seja, o novo entendimento somente poderia surtir efeitos sobre fatos geradores posteriores à data da reformulação da consulta.

Ressalte-se, inicialmente, que o art. 45 do RPTA/MG **não** garante ao contribuinte a irreversibilidade de resposta a uma determinada consulta, pois é dever do Estado a revisão de seus atos, especialmente se estes se mostrarem contrários à lei.

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

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação. (grifou-se)

O que a legislação garante ao contribuinte é o afastamento de qualquer penalidade ou da penalidade e juros moratórios, conforme o caso (art. 106 ou art. 100 do CTN), mas jamais do tributo devido, face ao princípio da legalidade que rege o direito tributário, vale dizer, nascida a relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Estado, nos termos da lei, esta jamais poderá ser afastada, exceto por decisão administrativa ou judicial.

A resposta a qualquer consulta é uma mera interpretação da legislação, atingindo, portanto, tanto a fatos futuros quanto aos pretéritos, independentemente de se tratar de solução retificadora ou original, com a ressalva acima mencionada, no que diz respeito à imposição de penalidades e/ou incidência de juros.

Por outro lado, de acordo com o art. 47 do RPTA/MG, “*a resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente*”.

Assim, **mesmo que não houvesse resposta retificadora**, a solução original dada à Consulta nº 003/2007 estaria revogada pelo Decreto 45.388, de 02 de junho de 2010, que em seu art. 2º assim estabelece:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

semielaborado, destinado à exportação deverá promover o respectivo estorno e regularizar sua conta gráfica de ICMS. (grifou-se)

Por ser norma de caráter geral, as disposições contidas no referido decreto atingem a todos os contribuintes do imposto, independentemente de o creditamento ter sido ou não amparado em respostas a consultas.

Resta claro, portanto, que a Impugnante, nos termos determinados pelo dispositivo acima, deveria ter estornado os créditos por ela apropriados, uma vez que referentes a materiais de uso e consumo, devendo-se observar que não compete a este órgão julgador “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”, em observância ao disposto no art. 110, I do RPTA/MG.

### **1.3. Questões de Cunho Constitucional:**

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que **não** compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG, “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”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

### **1.4. Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, caso se entenda ser necessária a baixa dos autos em diligência, a fim de se apurar a legitimidade e a correção do valor dos créditos aproveitados e a data do ingresso das mercadorias no estabelecimento autuado.

No entanto, como bem salienta a própria Impugnante, a discussão travada no presente processo é eminentemente jurídica, cingindo-se à necessidade de verificar, sob a análise do ordenamento jurídico vigente, se os créditos aproveitados na aquisição de bens de uso e consumo proporcionalmente às exportações são ou não legítimos.

Diante disso, indefere-se a prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA/MG.

Art. 142

[...]

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

[...]

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

**2. Do Mérito:**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de maio a outubro de 2007, face à constatação de aproveitamento indevido de créditos de imposto, lançados extemporaneamente e de forma proporcional às exportações realizadas, relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS recolhido a menor, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Os créditos foram apropriados de forma extemporânea por meio das notas fiscais acostadas às fls. 16/21, emitida no período de maio a outubro de 2007, nas quais foram lançadas as seguintes informações:

- Crédito ICMS – Uso Consumo – Saída P/Exportação.
- Consulta nº 003/2007 – PTA nº 16.000150270-97.
- Período de Referência:
- NF nº 3081, emitida em 31/05/07: maio a dezembro/2002;
- NF nº 3139, emitida em 30/06/07: janeiro a dezembro/2002;
- NF nº 3264, emitida em 31/07/07: janeiro a dezembro/2004;
- NF nº 3382, emitida em 31/08/07: janeiro/2005 a dezembro/2006;
- NF nº 3435, emitida em 30/09/07: janeiro/2007 a fevereiro/2007;
- NF nº 3558, emitida em 31/10/07: janeiro/2007 a agosto/2007.

Verifica-se, pois, que os créditos extemporâneos foram apropriados de acordo com a solução dada à Consulta de Contribuinte nº 003/2007, abaixo reproduzida:

Consulta de Contribuinte nº 003/2007

(MG de 06/01/2007)

PTA Nº: 16.000150270-97

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.

**Exposição:**

A Consulente atua no ramo de metalurgia e siderurgia e comercializa seus produtos no mercado interno e exterior.

Para embasar a sua consulta, transcreve os art. 20 e 32 da Lei Complementar nº 87/96, bem como os art. 66 e 70 do RICMS/02, que tratam do aproveitamento de crédito de mercadorias destinadas ao uso e consumo na proporção das exportações.

Diz que, tanto a Lei Complementar quanto o RICMS/02 são taxativos na imposição do crédito de mercadorias consumidas no processo de industrialização de produtos destinados ao mercado externo; que não se trata de faculdade dada pelo legislador, mas de uma determinação, em razão da necessidade de maior competitividade do país no mercado internacional.

Acrescenta que o conceito de consumo deve ser entendido como uso ou desgaste da mercadoria, podendo ser absoluto ou relativo. O consumo relativo se caracteriza pela não destruição imediata do valor do bem, podendo atuar diretamente no produto ou indiretamente no processo produtivo. Por sua vez, no consumo absoluto ocorre a destruição imediata do bem no processo produtivo.

Ressalta que não se pode confundir a mercadoria adquirida para uso e consumo da empresa com aquela adquirida para consumo no processo de produção industrial.

Acresce que o legislador tratou de forma diferente o contribuinte exportador, instituindo dispositivos legais específicos, os quais concedem direito ao crédito de ICMS, quando os seus produtos se destinam à exportação.

Diz que a própria Superintendência de Tributação faz essa distinção em resposta às Consultas de Contribuintes nº 089/2004 e 055/1997.

Por fim, entende que as partes e peças de reposição e outras mercadorias adquiridas para consumo no processo produtivo, na proporção de suas exportações, dão direito ao crédito do ICMS que incide sobre o valor das entradas das mercadorias.

Isso posto,

**Consulta:**

1 – Está correto o seu entendimento?

2 – Em caso afirmativo, poderá a Consulente apropriar como crédito o valor do imposto incidente sobre as mercadorias, partes e peças de reposição adquiridas para consumo no processo de industrialização, na proporção de suas exportações?

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3 – Em caso negativo, como pode ser interpretado o termo "*mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção*"?

### **Resposta:**

1 e 2 – O entendimento da Consulente está correto. A matéria em questão encontra-se expressamente disciplinada no inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02.

3 – Prejudicada.

Declara-se a presente consulta ineficaz por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, nos termos do inciso I, art. 22 da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº. 23.780/84.

Ocorre, entretanto, que a **resposta em questão foi reformulada** pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária, da Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (DOLT/SUTRI/SEF-MG), nos seguintes termos:

Consulta de Contribuinte nº 003/2007

(MG de 06/01/2007 e ref. MG de 24/10/2008)

PTA Nº: 16.000150270-97

“ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – INAPLICABILIDADE. A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei nº 6763/1975, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.”

[...]

### **Resposta:**

1 e 3 – Bens de uso ou consumo não ensejam aproveitamento de crédito do ICMS até 31/12/2010, ainda que relacionados a operações de exportação de mercadorias, conforme o disposto no art. 70, inciso III, do RICMS/2002.

A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei nº 6763/1975 e de que tratava o revogado inciso VI, art. 66 do RICMS/2002, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

O referido “consumo”, nos termos dos dispositivos legais supramencionados, limita-se ao creditamento de ICMS referente aos produtos intermediários consumidos e não deve ser interpretado como

**possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS relativo à aquisição de bens de “uso ou consumo”.**

2 – A Consulente poderá aproveitar-se, a título de crédito, do valor do ICMS referente à aquisição de partes e peças empregadas nos bens do ativo permanente, desde que observado o disposto nos §§ 6º e 7º, art. 66 do citado RICMS/2002.” (grifou-se)

Ressalte-se que, de acordo com o art. 45 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008, “*a reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação*”.

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

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação. (grifou-se)

No entanto, apesar de ter sido cientificada sobre a nova orientação da DOLT/SUTRI (17/11/08), a Impugnante não promoveu o estorno dos créditos apropriados, o que acabou por motivar o presente lançamento.

É de se destacar que a resposta a qualquer consulta é uma mera interpretação da legislação, atingindo, portanto, tanto a fatos futuros quanto aos pretéritos, independentemente de se tratar de solução retificadora ou original, com a ressalva no que diz respeito à imposição de penalidades e/ou incidência de juros, nos termos do art. 100 do CTN.

Por outro lado, de acordo com o art. 47 do RPTA/MG, “*a resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente*”.

Assim, **mesmo que não houvesse resposta retificadora**, a solução original dada à Consulta nº 003/2007 estaria revogada pelo Decreto 45.388, de 02 de junho de 2010, que em seu art. 2º assim estabelece:

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. (grifou-se)

Por ser norma de caráter geral, as disposições contidas no referido decreto atingem a todos os contribuintes do imposto, independentemente de o creditamento ter sido ou não amparado em respostas a consultas.

Resta claro, portanto, que a Impugnante, nos termos determinados pelo dispositivo acima, deveria ter estornado os créditos por ela apropriados, uma vez que referentes a materiais de uso e consumo, devendo-se observar que não compete a este órgão julgador “*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*”, em observância ao disposto no art. 110, inciso I do RPTA/MG.

Por outro, é de salientar que o Regulamento distinguia claramente os créditos referentes a matéria-prima e produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados e que, o Órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da Secretaria de Estado de Fazenda, a Superintendência de Tributação (SUTRI), sustentava o entendimento no sentido de permitir o aproveitamento dos créditos referentes às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados destinados à exportação, conforme consultas de contribuintes respondidas por aquele órgão, a exemplo da consulta acima reproduzida.

Desta forma, não restam dúvidas de 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 a produto intermediário, daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados.

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, inclusive a Consulta nº 003/2007, formulada pela Impugnante, 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.

Assim, pode-se afirmar que até 13/08/07, os créditos relativos aos produtos intermediários, matéria prima e embalagem eram integrais, enquanto aqueles relativos a material de uso e consumo eram proporcionais às exportações.

Com efeito, o RICMS/02, até 13/08/07, tratava da matéria no art. 66, com as seguintes disposições:

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

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

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

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

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 - Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:**

**VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;**

**VII - Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:**

**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; (destacou-se)**

(...).

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 a 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007 - Redação dada pelo Dec. nº 44.596, de 13/08/07)

(...)

Infere-se, por conseguinte, que no período de vigência da norma, para as empresas industriais não exportadoras, o crédito do imposto se restringe às aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, acrescido da parcela relativa às entradas de bens do ativo imobilizado. Por outro lado, em se tratando de empresa exportadora, permitia-se apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo, previsto na Lei Complementar nº 87/96.

Cabe destacar que os incisos acima transcritos conviviam em harmonia legislativa com os outros dispositivos que tratavam do crédito do imposto, em relação à generalidade das operações dos estabelecimentos.

Desta forma, existindo diferença no seio do regulamento, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é o produto intermediário, caracterizando-se exatamente por aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa nº 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Assim vinha decidindo o Conselho de Contribuintes até a edição do Decreto nº 45.388 de 02 de junho de 2010, que cessou quaisquer dúvidas que se pudessem ter acerca do entendimento que a SEF/MG 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. Confira-se:

### **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, 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. (grifou-se)

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.

(...).

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, repriminado ou retroagido a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

Desta forma, em face da impossibilidade deste Órgão colegiado negar aplicação a ato normativo, em observância do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, 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, *in verbis*:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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.

Neste norte, considerando o entendimento do Órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da SEF/MG, a Superintendência de Tributação (SUTRI), sobre a matéria, no período anterior a 13/08/07, as alterações processadas na legislação em 13/08/07 e as disposições do Decreto nº 45.338/10, retromencionado, é possível concluir que os contribuintes foram levados a entender que o Estado permitia, até 13/08/07, a apropriação, a título de crédito, dos valores do ICMS relativos à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado destinado à exportação.

Contudo é de se registrar que a legislação garante ao contribuinte o afastamento de qualquer penalidade ou da penalidade e juros moratórios, conforme o caso (art. 106 ou art. 100 do CTN), mas jamais do tributo devido, face ao princípio da legalidade que rege o direito tributário, vale dizer, nascida a relação jurídico-tributária entre o Contribuinte e o Estado, nos termos da lei, esta jamais poderá ser afastada, exceto por decisão administrativa ou judicial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, pelo acima exposto e, considerando ainda que os créditos extemporâneos foram apropriados de acordo com a solução dada à Consulta de Contribuinte nº 003/2007, em que o Sujeito Passivo figurou como interessado direto, na condição de consulente, devem ser excluídos, no presente caso, com base no parágrafo único do art. 100, inciso III do CTN, os juros e as multas sobre as exigências relativas ao aproveitamento indevido de crédito relacionado às entradas de material de uso e consumo, utilizados no processo produtivo da Autuada, ocorridas até 17/11/08, data em que o Contribuinte foi cientificado da reformulação, considerando a proporcionalidade das exportações realizadas, voltando os juros a incidir a partir de 18/11/08.

Registre-se que, no caso dos autos, o crédito apropriado se deu na proporção das exportações realizadas, ficando dispensada esta adequação.

Pede, ainda, a Impugnante o cancelamento da multa aplicada por ausência de tipicidade e por respeito à razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco e, alternativamente, a redução da multa isolada para patamares menos desarrazoados.

As alegações da defesa esbarram no disposto no art. 110 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que as penalidades foram aplicadas nos termos da Lei nº 6.763/75.

No entanto, aplicando-se o parágrafo único do art. 100 do CTN, as multas serão expurgadas, atendendo, de modo outro, o pedido da Impugnante.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as multas e juros até 17/11/08, voltando este a incidir a partir de 18/11/08. Vencidos, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor), que, ainda, excluía as exigências fiscais relativas as Notas Fiscais nºs 3081, 3139 e 3264; a Conselheira Ivana Maria de Almeida que excluía as multas e juros somente até 13/08/07 e o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que excluía as multas e os juros até 02/06/10, nos termos do parecer da Assessoria. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Wenceslau Teixeira Madeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 13 de junho de 2012.**

**José Luiz Drumond  
Presidente / Relator**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.512/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000171616-55  
Impugnação: 40.010130717-34  
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.  
IE: 367094007.03-33  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

---

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Constitui matéria da defesa, em relação aos produtos classificados como material de uso e consumo, que lhe seja autorizada a apropriação dos créditos na proporção das exportações realizadas, na esteira da legislação vigente à época das aquisições dos produtos.

A Fiscalização rejeita tal tese, afirmando que, a teor da regra contida no inciso X do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, não há autorização para aproveitamento de crédito de material de uso e consumo.

No entanto, a Consulta de Contribuinte nº 003/07, cuja consulente é a ora Autuada, não deixa qualquer controvérsia quanto ao entendimento da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG) até 13/08/07.

Com efeito, a consulta foi declarada ineficaz, por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, ou seja, *“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.”*

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

### **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.

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.

Assim, pode-se afirmar que até 13/08/07, os créditos relativos aos produtos intermediários, matéria prima e embalagem eram integrais, enquanto aqueles relativos a material de uso e consumo eram proporcionais às exportações.

Com efeito, o RICMS/02, até 13/08/07, tratava da matéria no art. 66, com as seguintes disposições:

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

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

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

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 - Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;

VII - Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

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;

(...).

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).

Infere-se, por conseguinte, que no período de vigência da norma, para as empresas industriais não exportadoras, o crédito do imposto se restringe às aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, acrescido da parcela relativa às entradas de bens do ativo imobilizado. Por outro lado, em se tratando de empresa exportadora, permite-se apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso e consumo, previsto na Lei Complementar nº 87/96.

Cabe destacar que os incisos acima transcritos conviviam em harmonia legislativa com os outros dispositivos que tratavam do crédito do imposto, em relação à generalidade das operações dos estabelecimentos.

Desta forma, existindo diferença no seio do regulamento, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é o produto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intermediário, caracterizando-se exatamente por aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa nº 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Assim vinha decidindo o CC/MG até a edição do Decreto nº 45.388 de 02/06/10, que cessou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento que a SEF/MG 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. Confira-se:

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, 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. (grifou-se)

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. (Grifou-se)

Deve-se destacar que a supra transcrita norma do Decreto nº 45.388 tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha modificado, revogado, ripristinado ou retroagido a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

Desta forma, em face da impossibilidade deste órgão colegiado 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 CTN estabelece em seu art. 100, *in verbis*:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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.

Neste norte, considerando o entendimento do órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da SEF/MG, a SUTRI, sobre a matéria, no período anterior a 13/08/07, as alterações processadas na legislação em 13/08/07 e as disposições do Decreto nº 45.338/10, retomado, é possível concluir que os contribuintes foram levados a entender que o Estado permitia, até 13/08/07, a apropriação, a título de crédito, dos valores do ICMS relativos à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado destinado à exportação.

Saliente-se que os votos majoritários sustentaram seu voto na premissa de que somente em 17/11/08 houve intimação da Impugnante quanto à reforma da Consulta 003/2007, a ela deferida, devendo, portanto, ser esta a data prevalente, nos termos do art. 45 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008.

Entretanto, *permissa venia* dos entendimentos vencedores, outra é a norma do RPTA a ser observada. Veja-se:

**Art. 45.** *A resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente.*

Por conseguinte, tenho havido a alteração da legislação, conforme Decreto nº 44.596, de 13/08/07, não há como prevalecer, já a partir dessa data, o entendimento da Contribuinte quanto à possibilidade de creditamento do material de uso e consumo proporcional à exportação.

Nessa premissa também rechaça-se o entendimento de que a solução original dada à Consulta nº 003/2007 estaria revogada pelo Decreto 45.388, de 02 de junho de 2010. Repita-se, a solução original dada à Consulta nº 003/2007 foi revogada com a norma superveniente, com ela conflitante, qual seja, Decreto nº 44.596, de 13/08/07.

Por estas razões, e com base no parágrafo único do art. 100, III do CTN, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas às entradas de material de uso e consumo, utilizados no processo produtivo da Autuada, ocorridas até 13/08/07, considerando a proporcionalidade das exportações realizadas,

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

passando a incidir integralmente a partir de 14/08/07, com emprego dos índices da Taxa Selic que, por sua vez, resulta de disposição legal (art. 226 da Lei nº 6.763/75) c/c a Resolução nº 2.880/97.

**Sala das Sessões, 13 de junho de 2012.**

**Ivana Maria de Almeida  
Conselheira**

CC/MIG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	20.512/12/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000171616-55	
Impugnação:	40.010130717-34	
Impugnante:	Arcelormittal Brasil S.A.	
	IE: 367094007.03-33	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de maio a outubro de 2007, face à constatação de aproveitamento indevido de créditos de imposto, lançados extemporaneamente e de forma proporcional às exportações realizadas, relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS recolhido a menor, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos art 56, II e 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Embora tenha reiteradas decisões deste E. Conselho, determinando a exclusão das multas e juros, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo por estabelecimentos industriais exportadores, de forma proporcional às exportações realizadas, no sentido de que os juros moratórios incidentes sobre o *quantum* do imposto exigido **devem ser decotados, passando incidir a partir de 14/08/07**, com emprego dos índices da Taxa Selic que, por sua vez, resulta de disposição legal (art. 226 da Lei nº 6.763/75) c/c a Resolução nº 2.880/97.

No caso do presente processo, julgo parcialmente procedente o lançamento para que os juros passem a incidir somente **a partir de 03/06/10**, data da publicação do Decreto nº 45.388/10, que pacificou o entendimento quanto à impropriedade do aproveitamento de créditos de materiais de uso e consumo, ainda que aplicados no processo produtivo de produtos destinados à exportação, revogando definitivamente os entendimentos em contrário, especialmente o contido na resposta original da Consulta

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

nº 003/07, em que o Sujeito Passivo figurou como interessado direto, na condição de consulente.

**Sala das Sessões, 13 de junho de 2012.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**

CC/MIG

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

---

Acórdão:	20.512/12/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000171616-55	
Impugnação:	40.010130717-34	
Impugnante:	Arcelormittal Brasil S.A.	
	IE: 367094007.03-33	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS, no período de maio a outubro de 2007, em face da constatação de aproveitamento indevido de créditos de imposto, lançados extemporaneamente e de forma proporcional às exportações realizadas, frente às saídas totais do estabelecimento, relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Inicialmente, destaca-se o disposto no inciso VII do art. 66 do RICMS/02, que autorizava o lançamento dos créditos relativos aos insumos empregados no transporte realizado em veículos próprios, *in verbis*:

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

(...)

**Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:**

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;

Portanto, em tese, pelo menos até 13 de agosto de 2007, data de revogação dos dispositivos do RICMS/02 estava autorizada a apropriação dos créditos proporcionais as exportações que ocorreram em períodos anteriores.

Por outro lado, é visível que a ação fiscal trouxe uma interpretação diferenciada, realizada após a revogação dos dispositivos relativos aos exportadores, sendo claro que, até 2007, outros Agentes do Fisco admitiram os creditamentos na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

forma realizada pela Autuada, amparados pelas normas em vigor à época, convalidando, com este procedimento, a apuração proporcional efetuada.

Importante destacar, que a mudança da legislação só alcança fato pretérito em casos meramente interpretativos, conforme disposto no art. 106 do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso concreto, verifica-se a revogação de um dispositivo que permitia o creditamento do imposto, neste caso não sendo meramente interpretativa a situação, ou seja, não se aplicaria retroativamente a legislação para impedir o direito do contribuinte expresso na legislação.

Destarte, repiso que o período creditado ocorreu anteriormente a 08/2007, conforme as Notas Fiscais de fls. 111/113 dos autos que foram emitidas em data anterior a 13/08/07.

Dentro desta análise, cabem também as normas contidas no art. 146 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Neste sentido, o Professor Hugo de Brito Machado, em seu livro “Comentários ao Código Tributário Nacional”, assim se manifesta ao interpretar o citado art. 146:

“Com efeito, a Administração Tributária é simplesmente uma aplicadora da lei. Se a lei não pode retroagir, pela mesma razão também não pode retroagir a mudança do critério jurídico adotado pela Administração em sua aplicação.

Isto, porém, não quer dizer que a atividade administrativa, nem a atividade jurisdicional devam ficar também submetidas sempre ao mesmo critério, (...), posto que a Administração pode e deve corrigir os

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seus atos ilegais, e a atividade jurisdicional pode envolver a correção de erros na aplicação da lei, e nestes casos certamente deve ocorrer a produção de efeitos para o passado, como se passa a demonstrar.”

É fundamental que, mesmo em decisões administrativas, sejam preservadas a estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança. Esta regra deve ser vista não só em relação a um mesmo contribuinte, mas a todos aqueles que se encontrem na mesma situação.

A Administração Pública não pode tratar os casos que estão no passado de modo a se desviarem da prática até então utilizada e na qual o contribuinte tinha confiado. Esta regra tem que ter a mesma validade para todos os contribuintes que estejam na mesma situação. Assim, se a Administração Pública aplica determinada regra e interpretação para um contribuinte, não pode tratar de forma desigual outro contribuinte que esteja na mesma situação do primeiro, devendo a ele estender igualitário tratamento.

O que pretende o Código Tributário Nacional é atenuar os efeitos bruscos da mudança de critérios da Administração, ao estabelecer que a observância dos atos normativos, no caso em tela o próprio Regulamento do ICMS, excluiria as exigências.

A partir do momento que o Fisco adota o entendimento contido no próprio Regulamento do ICMS em sua versão original e antes da alteração ocorrida em 13 de agosto de 2007, para promover autuações, cabe ao órgão julgador administrativo pacificar este entendimento levando-o aos processos sob sua análise em que a regra foi aplicada distintamente.

Ademais, se o Fisco aplica um critério para determinado contribuinte deve fazê-lo para todos aqueles que se encontrem em igual situação sob pena de variar-se de critério jurídico por simples oportunidade e converter a regra da atividade de lançamento de plenamente vinculada (art. 142 do Código Tributário Nacional) para discricionária.

Diante do que foi exposto, julgo o lançamento improcedente, devido a legislação que era vigente a época dos fatos geradores que permitia o aproveitamento extemporâneo dos créditos proporcionais as exportações, referente as Notas Fiscais de fls. 111/113 dos autos que foram emitidas em data anterior a 13/08/07.

**Sala das Sessões, 13 de junho de 2012.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Conselheiro**