

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.143/13/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000177855-35  
Impugnação: 40.010132756-91  
Impugnante: Gerdau Açominas S/A  
IE: 459018168.00-17  
Proc. S. Passivo: Luciana das Graças dos Santos/Outro(s)  
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, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento, provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Uma vez comprovado que as aquisições se referem ao período que antecede a revogação do inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, excluem-se as parcelas relativas às multas de revalidação e isolada, bem como os juros incidentes sobre tais rubricas, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre apropriação indevida de créditos de material de uso e consumo, no período de outubro a dezembro de 2007, na proporção das exportações realizadas, lançados extemporaneamente no campo “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

Exige-se ICMS, 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 mencionada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 29/70 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 105 dos autos.

O Fisco, em manifestação de fls. 107/135, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 139/145, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir as multas de revalidação e isolada e os juros incidentes sobre tais rubricas.

### **DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

A autuação versa sobre apropriação indevida de créditos de material de uso e consumo, no período de outubro a dezembro de 2007, na proporção das exportações realizadas, lançados extemporaneamente no campo “Outros Créditos”.

Os créditos se referem às aquisições realizadas até o dia 13/08/07, não apropriados nos respectivos meses das entradas no estabelecimento.

Consta no Auto de Infração que não foi necessário recompor a conta gráfica da Contribuinte, haja vista a existência de saldo devedor no período.

O Fisco intima a Autuada a justificar o lançamento dos créditos, sendo por ela informado de que se trata de aproveitamento de crédito relativo às mercadorias adquiridas para consumo no processo de produção, proporcionalmente aos produtos destinados à exportação, com fundamento no art. 66, § 1º, item 3.1 do RICMS/96 (fls. 28).

Mencione-se que tal dispositivo equivale ao revogado inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02.

A Defesa sustenta que o direito ao crédito encontrava-se expresso no regulamento de 1996 e, até 13/08/07, no regulamento de 2002, o que comprova a legitimidade dos créditos apropriados extemporaneamente.

Aduz, também, que a permissão ao uso dos créditos encontra-se na Lei Complementar nº 87/96 e na Constituição da República, sendo o decreto veículo normativo impróprio para a exclusão do direito ao crédito.

Enxerga a insegurança jurídica com a eventual revogação retroativa de dispositivos do regulamento, tratada nos Decretos nºs 44.596/07 e 45.388/10.

Nessa premissa, alerta que, em face do princípio constitucional da anterioridade, a revogação efetuada pelo Decreto nº 44.596/07 somente poderia produzir efeitos a partir de 01/08/08.

Afirma que, diante das consultas existentes à época e das decisões do Conselho de Contribuintes, mesmo com a revogação do inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, resta mantido o direito ao crédito relativo às aquisições anteriores a 13/08/07, razão pela qual lançou extemporaneamente os créditos não apropriados no momento das aquisições.

Sem razão a Impugnante.

A matéria é de amplo conhecimento das Câmaras de Julgamento do CC/MG e após a edição do Decreto nº 45.388/10, foi apreciada pela 2ª Câmara de Julgamento em 12/07/10, resultando no Acórdão nº 18.866/10/2ª e vários outros na mesma linha decisória.

Em decisão recente, proferida no Acórdão nº 3.861/12/CE, que restabeleceu as exigências fiscais excluídas pela decisão estampada no Acórdão nº 19.245/11/2ª, o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso assim fundamentou o *decisum*:

“É de bom alvitre salientar que até 13/08/07, a legislação tributária mineira previa erroneamente a possibilidade de aproveitamento de crédito relativo às aquisições de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, na proporção das exportações realizadas pelo estabelecimento de contribuinte, nos termos da redação dada, à época, aos incisos VI e VII do art. 66 e ao inciso III do art. 70, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

**RICMS/02**

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

(...)

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 - 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;

(...)

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; (grifou-se)**

Com a publicação do Decreto nº 44.596/07, houve a correção da legislação tributária com a revogação dos incisos VI e VII do art. 66 e a alteração da redação do inciso III do art. 70, ambos do RICMS/02.

Saliente-se que o erro da legislação tributária mineira, que ensejou as alterações mencionadas do RICMS/02, se infere do disposto na Lei Complementar nº 87/96 que, em seu art. 33, inciso I, previa expressamente que as mercadorias destinadas a uso ou consumo do estabelecimento não dariam direito ao crédito, conforme se segue, na redação vigente à época:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998;

Tal vedação foi sendo sucessivamente mantida na Lei Complementar nº 87/96 que, na redação atual, prevê o termo final da restrição para 1º de janeiro de 2020.

A autorização da lei complementar no que se refere aos estabelecimentos industriais exportadores era para **a manutenção do crédito** relativo às aquisições de matéria prima, produto intermediário e bens do ativo permanente utilizados na produção de mercadorias ou bens destinados ao exterior.

Isso porque a Lei Complementar nº 87/96 instituiu a não incidência do imposto nas remessas de mercadorias ou bens para o exterior, o que determinaria, em vista da regra geral prevista na Constituição Federal, consoante alínea "b", inciso II, § 2º de seu art. 155, o estorno desse crédito, conforme se segue:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

**II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:**

(...)

**b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (grifou-se)**

Tendo em vista tais regramentos, o legislador decidiu pela manutenção do crédito relativo à aquisição de bens do ativo permanente (integração) e mercadorias consumidas no processo de industrialização (matérias primas e produtos intermediários), conforme inciso I do § 3º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96:

Lei Complementar 87/96

Art. 20.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, **exceto se tratar-se de saída para o exterior;**( grifou-se)

Desse modo, as disposições do RICMS/02, já citadas, estavam em desacordo com o previsto na Lei Complementar nº 87/96, sendo retificadas a partir de 14 de agosto de 2007.

Esclareça-se que erros na legislação tributária, inclusive em suas normas complementares, não excluem a exigência do imposto, se devida em vista de normas superiores que a preveem, mesmo durante a vigência das normas inquinadas.

No entanto, tal situação impede a imposição de penalidades e juros moratórios no período de observância das normas equivocadas, nos termos do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), *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. (grifou-se)**

Portanto, uma vez que a apropriação de crédito ocorreu durante o período de vigência das normas equivocadas dispostas no RICMS/02, ou seja, até 13/08/07, não há que se exigir penalidade e juros moratórios em relação a tal ocorrência, devendo ser restabelecida apenas a exigência do imposto.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, alega a Impugnante que, a teor do princípio constitucional da anterioridade, a revogação prevista pelo Decreto nº 44.596/07 somente poderia produzir efeitos a partir de 01/01/08.

Entretanto, a alegação da Defesa não produz seus efeitos, haja vista óbice na análise por força do disposto no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Além do mais, se a corrente majoritária do Conselho de Contribuintes vem firmando posição no sentido de que as normas veiculadas nos Decretos nºs 44.596/07 e 45.388/10 são meramente interpretativas, a aplicação pretérita deve ser admitida nos termos do art. 106, inciso I do CTN.

No caso dos autos, a apropriação dos créditos ocorreu após a revogação do inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02. Considerando, entretanto, que as aquisições referem-se ao período anterior à revogação, e considerando todas as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes até a edição do Decreto nº 45.388/10, as multas de revalidação e isolada devem ser excluídas do presente lançamento, por força do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, com base nos mesmos fundamentos da decisão anteriormente transcrita.

Por conseguinte, há perda do interesse no que tange à alegação da Impugnante quanto à cumulação de multas (revalidação e isolada).

No que se refere aos juros de mora, deve também o mesmo ser excluído apenas em razão das parcelas de multa de revalidação e isolada, posto que é consectário dessas parcelas de multas.

Quanto aos juros incidentes sobre a obrigação principal, correta a sua cobrança, nos termos da legislação. Eles estão calculados a partir de 13/08/07, uma vez que a apropriação dos créditos se deu no período de outubro a dezembro de 2007, hipótese em que os juros já estão ajustados à data de revogação do dispositivo que autorizava o creditamento do ICMS.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as Multas de Revalidação e Isolada e seus juros respectivos, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, que o julgava procedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor).

**Sala das Sessões, 03 de abril de 2013.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.143/13/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000177855-35  
Impugnação: 40.010132756-91  
Impugnante: Gerdau Açominas S/A  
IE: 459018168.00-17  
Proc. S. Passivo: Luciana das Graças dos Santos/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

---

Voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, 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.

Na decisão proferida, acordou a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as multas de revalidação e isolada e seus juros respectivos, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG.

Contudo, é de se observar que a Impugnante realizou aproveitamento indevido de crédito relativo a material de uso e consumo, proporcionalmente aos produtos destinados à exportação.

A possibilidade de aproveitamento de crédito referente à aquisição de material de uso e consumo foi introduzida pela Lei Complementar nº 87/96, por meio do *caput* de seu art. 20, o qual dispõe:

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

Contudo, a entrada em vigor deste direito tem sido postergada seguidamente, ao longo dos anos, por meio de alterações redacionais no art. 33 do mesmo diploma legal, o que faz com que, tanto à época do aproveitamento indevido, quanto na atualidade, seja notória a impossibilidade jurídica de se apropriar de créditos relativos a material de uso e consumo.

À época dos fatos que ensejaram a presente autuação, a Lei Complementar nº 87/96 havia sido alterada pela LC nº 122/06, o que resultou na seguinte redação do referido art. 33:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011;

Atualmente, a redação deste artigo, alterada pela LC nº 138/10, apresenta a seguinte redação:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

A Impugnante alega que havia autorização legal para sua conduta, a partir da redação do art. 66, inciso VI c/c art. 70, inciso III, ambos do RICMS/02, cujas redações abaixo vigoraram 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 nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

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.

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;

Ocorre que “mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados” não correspondem ao conceito de material de uso e consumo. Os itens referidos na fórmula adotada no inciso VI do art. 66 abrangem apenas a matéria-prima, produtos intermediários e ativo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

permanente utilizados na fabricação dos produtos, que em nada se confundem com materiais de uso e consumo.

Por isso, quando o Decreto nº 44.596/07 revogou o inciso VI do art. 66 do RICMS/02 e alterou a redação do art. 70 para a que a seguir se transcreve, ele não fez mais do que interpretar o conteúdo destes artigos:

Art. 70. (...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

Sendo assim, pode-se assegurar que, em nenhum momento até a presente data, o contribuinte mineiro teve direito a apropriar crédito referente a material de uso e consumo, mesmo se tratando de produtos destinados ao exterior. O direito a esse crédito está adiado, atualmente, de acordo com o Decreto nº 45.532, de 21/01/11, para 1º de janeiro de 2020, que alterou a data como no dispositivo retrotranscrito.

Exatamente por isso se compreende porque o imposto devido em decorrência da apropriação indevida de crédito está sendo exigido na peça fiscal.

Ora, se é cabível exigir-se o imposto no presente caso, tal fato se deve à comprovação nos autos de que a Impugnante apropriou-se indevidamente de créditos de material de uso e consumo, no período de outubro a dezembro de 2007, na proporção das exportações realizadas. Esta conduta constitui-se em ilícito tributário, sujeito às multas de revalidação e isolada também exigidas na peça fiscal. As penalidades são decorrentes da prática delituosa identificada.

O que se nota é que caberiam duas possibilidades lógicas admissíveis: ou o imposto recolhido a menor pela Impugnante é exigível, porque em momento algum poderia ser entendido que as aquisições de material de uso e consumo dão direito a crédito; ou o imposto não é devido, porque o direito ao creditamento foi autorizado pela legislação tributária, na proporção das exportações. Entender que o imposto é devido, mas que as multas decorrentes do seu recolhimento a menor não o são, constitui-se em uma contradição lógica inarredável.

Nesse sentido, correta a exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, e seus juros respectivos.

Diante do exposto, julgo procedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 03 de abril de 2013.**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Conselheiro**