

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

Acórdão: 22.223/16/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000371210-55  
Impugnação: 40.010139421-31  
Impugnante: Vale S.A.  
IE: 054024161.39-58  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS, proporcionais às exportações, 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 do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de 01/01/10, e em 100% (cem por cento), a partir de 01/08/10, em razão da constatação de reincidências, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei. Infração caracterizada de acordo com o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02.

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, em função das seguintes irregularidades:

1. aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo;
2. aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos não utilizados na lavra, movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro do estabelecimento atuado;
3. aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativos à entrada de energia elétrica consumida fora do processo produtivo.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de 01/01/10, e em 100% (cem por cento), quanto aos fatos ocorridos a partir de 01/08/10, com fulcro nos §§ 6º e 7º do art. 53 do mesmo diploma legal, em função de reincidência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 46/60, cujos argumentos são refutados pela Fiscalização às fls. 78/99.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 107/125, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada no dia 14/06/16, a 3ª Câmara de Julgamento determinou a realização da diligência de fls. 127, nos seguintes termos:

ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA QUE A FISCALIZAÇÃO ACOSTE AOS AUTOS DOCUMENTOS COMPROVANDO A REINCIDÊNCIA, DE FORMA A DEMONSTRAR QUE OS CASOS CITADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO PARA COMPROVAR A EXIGÊNCIA DA MAJORAÇÃO DA MULTA ISOLADA SE REFEREM À EMPRESA AUTUADA. EM SEGUIDA, REABRIR À IMPUGNANTE PRAZO DE IMPUGNAÇÃO – 30 (TRINTA) DIAS.

Atendendo à determinação, o Fisco acostou aos autos telas do SICAF (fls. 130/134), que identificam e correlacionam o Sujeito Passivo (Vale S.A.) aos PTAs 01.000157038-09 e 01.000163510-01, que embasaram a majoração da multa isolada exigida no presente processo, em função de reincidência, nos termos previstos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 137.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 138.

A Assessoria do CC/MG ratifica seu entendimento anterior às fls.107/125.

---

### **DECISÃO**

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

Esclareça-se, inicialmente, que no parecer da Assessoria foram utilizados os mesmos argumentos contidos no Acórdão nº 21.856/15/3ª (PTA nº 01.000242912-32), com pequenas adequações, que analisou matéria idêntica, com a mesma sujeição passiva, e aprovou integralmente as exigências fiscais.

Inicialmente, a Impugnante argui a decadência parcial do crédito tributário, relativo ao período de janeiro a novembro de 2010, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se somente em 31/12/15. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 13/11/15 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 20/11/15 (fls. 09), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da utilização indevida de créditos de ICMS. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

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, o 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a novembro de 2010.

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, em função das seguintes irregularidades:

1. aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo;
2. aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos não utilizados na lavra, movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro do estabelecimento autuado;
3. aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativos à entrada de energia elétrica consumida fora do processo produtivo.

Consta dos autos que o ICMS exigido neste Auto de Infração decorre do estorno de crédito do imposto relativo a materiais, óleo diesel e energia elétrica, em relação aos quais o Sujeito Passivo reconheceu como tendo sido consumidos fora do processo de produção do estabelecimento, ao incluí-los no levantamento dos recolhimentos efetivados sob o amparo da remissão prevista na Lei nº 21.016/13 e no Decreto nº 46.383/13. Contudo, a Autuada, ao efetuar o cálculo do estorno de crédito do imposto apropriado em desacordo com a legislação, por ocasião da referida remissão, o fez de forma a excluir os valores proporcionais às operações de exportação, por entender que tem direito à manutenção desses créditos, tese que não encontra respaldo na legislação tributária, o que motivou a lavratura do presente Auto de Infração.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de 01/01/10, e em 100% (cem por cento), quanto aos fatos ocorridos a partir de 01/08/10, com fulcro nos §§ 6º e 7º do art. 53 do mesmo diploma legal, em função de reincidência, conforme demonstrativo acostado à fl. 21.

Convém destacar que não há discordância entre a Autuada e a Fiscalização quanto à caracterização dos materiais, objeto de estorno dos créditos de ICMS nos presentes autos, como materiais de uso e consumo do estabelecimento.

O que se discute nos presentes autos é a possibilidade de creditamento do imposto relativo a bens e materiais de uso e consumo do estabelecimento de forma proporcional às exportações realizadas.

A Impugnante entende que o raciocínio de que os bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, bem como a energia elétrica e o óleo diesel não empregados diretamente no processo produtivo de extração mineral não geram direito a crédito para a compensação com débitos do imposto relativos às operações de saída destinadas ao mercado interno brasileiro com base no art. 33, inciso I da LC nº 87/96,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não pode ser aplicado quando o estabelecimento no qual esses bens dão entrada realiza operações de saída de mercadoria destinadas ao exterior.

Alega a Impugnante que, nesse caso, os dispositivos legais aplicáveis seriam os arts. 21, § 2º e 32, inciso II, ambos da LC nº 87/96 e, ainda, o art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da CF/88, com a redação dada pela EC nº 42/03, *in verbis*:

### LC nº 87/96

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

§ 2º - **Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior**, ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

(...)

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

(...)

**II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior; (grifos acrescidos).**

### CF/88

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

(...)

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

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

Lado outro, sustenta o Fisco que a apropriação de créditos do imposto relativos a materiais de uso e consumo, mesmo que proporcionais à exportação, é indevido, uma vez que se encontra vedado por força do disposto no art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 (art. 70, inciso III do RICMS/02), que postergou esse direito para janeiro de 2020.

Sem razão a Autuada em considerar que o crédito de ICMS relativo à entrada de material de uso e consumo pode ser apropriado na proporção das exportações realizadas pelo estabelecimento, entendimento este já superado no âmbito do estado de Minas Gerais, em razão da revogação do art. 66, inciso VI do RICMS/02 e da publicação do Decreto nº 45.388/10, que encerrou quaisquer dúvidas a respeito do entendimento da Administração Tributária no que tange ao tema.

As disposições do art. 2º do referido decreto deixam clara a impossibilidade da apropriação de créditos do imposto referentes a materiais de uso e consumo, proporcionais à exportação, ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte:

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.

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 à exportação (...)

(Grifou-se).

Assim, 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 - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não há como permitir a apropriação do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas pelo adquirente, como pleiteia a Impugnante.

Destaca-se que os créditos do imposto objeto de estorno nos presentes autos referem-se a materiais cujas entradas ocorreram no estabelecimento após 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.

Lado outro, não procede o argumento da Impugnante de que o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 (§ 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75) garante-lhe o creditamento do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto relativo à entrada de materiais de uso e consumo no estabelecimento proporcionais às exportações realizadas.

Prevê tal dispositivo legal:

LC nº 87/96

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior; (grifos acrescentados).

Entende-se que a integração ou consumo de que trata o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 e o § 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringe-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Vale dizer que o referido “consumo”, nos termos do dispositivo legal supra, 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”, para o qual há limitação temporal, conforme dispõe o art. 33, inciso I da LC nº 87/96 (art. 70, inciso III do RICMS/02), que postergou esse direito para janeiro de 2020.

Corroborando esse entendimento várias respostas dadas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) a Consultas de Contribuintes. Confira-se as seguintes:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/2008

ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – INAPLICABILIDADE – A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei nº 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE nº 017/2008

ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei nº 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(\*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 003/2007  
(MG DE 06/01/2007 E REF. MG DE 24/10/2008)

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.

Recentemente este E. Conselho manifestou-se sobre o creditamento relativo a materiais de uso e consumo proporcionais à exportação, ao analisar o PTA nº 01.000187985-68, de mesma sujeição passiva dos presentes autos, decidindo, na oportunidade, pela impossibilidade de tal creditamento. Confira-se:

ACÓRDÃO: 4.380/15/CE RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000187985-68

RECURSO DE REVISÃO: 40.060137190-11

RECORRENTE: VALE S.A.

IE: 317024161.56-23

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

PROC. S. PASSIVO: RODOLFO DE LIMA GROPEN/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/BH-3 - BELO HORIZONTE

(...)

É DE RESSALTAR QUE O CÁLCULO REALIZADO PELA RECORRENTE EM SEU PAGAMENTO CONSIDEROU QUE O CRÉDITO DE ICMS PELA ENTRADA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO PODERIA SER APROPRIADO NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELO ESTABELECIMENTO, ENTENDIMENTO ESTE JÁ SUPERADO NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, EM RAZÃO DA REVOGAÇÃO DO ART. 66, INCISO VI DO RICMS/02 E DA PUBLICAÇÃO DO DECRETO Nº 45.388/10, QUE ENCERROU QUAISQUER DÚVIDAS A RESPEITO DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO QUE TANGE AO TEMA.

AS DISPOSIÇÕES DO ART. 2º DO REFERIDO DECRETO DEIXAM CLARA A IMPOSSIBILIDADE DA APROPRIAÇÃO AO DETERMINAR O ESTORNO DO CRÉDITO EFETIVADO, A QUALQUER TEMPO, PELO CONTRIBUINTE:

DECRETO Nº 45.338/10

(...)

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.

DESSE MODO, NO QUE TANGE ÀS MERCADORIAS INTEGRANTES DO PRESENTE FEITO E QUE FORAM OBJETO DO PAGAMENTO PARCIAL EFETUADO PELA CONTRIBUINTE, A PARCELA REMANESCENTE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAL REMANESCENTE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAL AO PERCENTUAL DE EXPORTAÇÕES DO ESTABELECIMENTO NO PERÍODO ENVOLVIDO, DEVE SER MANTIDA NO AUTO DE INFRAÇÃO, ACOMPANHADA DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA A ELA PROPORCIONAIS, EM RAZÃO DAS PREVISÕES DO SUPRACITADO DECRETO Nº 45.338/10.

A vedação ao crédito relativo a materiais de uso e consumo, inclusive para empresas exportadoras, está brilhantemente fundamentada no texto abaixo, de autoria do Advogado Geral do Estado, Dr. Célio Lopes Kalume, *in verbis*:

**“10.10 MERCADORIA CONSUMIDA EM PREOCESO DE INDUSTRIALIZAÇÃO**

Questão controvertida refere-se ao aproveitamento de crédito de ICMS relativo à entrada ou aquisição de bem destinado ao uso ou consumo em estabelecimento industrial ou rural que destina mercadoria para exportação. Em outras palavras, discute-se na expressão integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, contida no § 3º do art. 20 da LC 87/96, estariam incluídos os bens de uso e consumo:

§ 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;

Vê-se que, por exceção, nas saídas para o exterior é permitido o crédito de mercadorias entradas para consumo em processo de industrialização. Estaria o dispositivo tratando de bens de uso e consumo?

Para melhor compreensão do tema, é necessário que se tenha em vista a existência, na Lei Complementar nº 87, de normas jurídicas, relativamente à matéria, de três diferentes naturezas:

a) disciplinamento do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República (que exige lei para permitir a manutenção do crédito quando as saídas posteriores não são tributadas);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) norma que rege a amplitude (o método) do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);

c) normas de vigência.

Assim, teríamos:

Natureza	Lei Complementar
Disciplina o art. 155, § 2º, II, "a" e "b" da CF	§§ 1º (primeira parte) e 3º do art. 20
	Incisos I e II do art. 21
	§ 2º do art. 21
Amplitude/Método	Caput do art. 20
	§ 1º do art. 20 (segunda parte: "bens alheios")
Vigência	Inciso II do art. 32
	Art. 33

### **10.10.1** Disciplina do inciso II do § 2º do art. 155

Tal e qual se dá com a Constituição, os §§ 1º e 3º do art. 20 e os incisos I e II e o § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996, não tratam da abrangência do creditamento (se físico, financeiro ou misto), mas apenas reproduzem (ainda que com a utilização de outros termos) ou disciplinam o contido no inciso II do § 2º do art. 155 da Carta Magna. Ou seja, tratam da vedação do crédito (e respectivas exceções) quando existem operações e prestações sem tributação.

Por exemplo, **o inciso I do § 3º do art. 20 utiliza o termo *integração ou consumo em processo de industrialização apenas para distinguir a hipótese nele tratada daquela do inciso II, que se refere ao comércio, mas ambos os dispositivos tratam da mesmíssima regra: vedação do crédito (e exceções) quando a subsequente saída se der sem incidência do ICMS.***

### **10.10.2** Norma que rege a amplitude do direito ao crédito

Para compreensão do universo em que se dá o direito de creditamento, há de se cotejar o caput do art. 20 (que trata do crédito financeiro) com a exceção do § 5º do mesmo artigo (que disciplina o crédito do ativo permanente) e as do art. 33 (que, ao criar limites temporais, restringe, momentaneamente, o conteúdo do caput do art. 20).

A regra (ampla) de aproveitamento de créditos não está no § 3º do art. 20 e nem nos incisos I e II e no § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, mas no caput do

art. 20, suficientemente genérico para contemplar todas as hipóteses.

**Relativamente ao uso e consumo, por força da norma de vigência contida no inciso I do art. 33, a abrangência do caput do art. 20 ficou parcialmente tolhida.**

**10.10.3** Antinomia entre normas? Primeira norma de vigência

É preciso ter em mente que a lei, quando redigida em seus artigos inaugurais, não considerava a proibição, mas a permissão, dos créditos de uso e consumo, cuja restrição, temporal, ocorre apenas no inciso I do art. 33. Ou seja, todos os demais dispositivos (mesmo os que não se relacionam diretamente com a concessão de créditos de uso e consumo) realmente foram escritos como se direitos amplos a créditos houvesse, já que a redação não se modificará quando findar o prazo previsto no inciso I do art. 33.

**A expressão integração ou consumo em processo de produção, quando utilizada na lei complementar, nada tem a ver com o universo do creditamento, isto é, se os chamados bens de uso e consumo seriam passíveis de aproveitamento.** A expressão apenas aparece no que intitulamos 'disciplinamento do inciso II do § 2º do art. 155'.

Se assim não for, haverá antinomia, por exemplo, entre o que prescreve o inciso I do § 3º do art. 20 e o **contido no art. 33 (que veda os créditos de bens de uso e consumo**, com a ressalva do consumo de energia elétrica):

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;

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

[...]

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

[...]

Pergunta-se: **qual o motivo do disposto na alínea "c" do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida no inciso I do § 3º do art. 20?**

**Não é a energia elétrica mercadoria integrada ou consumida em processo de produção?**

Observe-se, inclusive, que **o caput do art. 33 determina que a vedação seja aplicada inclusive ao art. 20**. Assim, se o inciso I do § 3º do art. 20 contivesse regra atinente ao método do aproveitamento de créditos de bens de uso e consumo nas exportações, o art. 33, ao se referir a ele, teria tirado-lhe temporariamente a eficácia. Teríamos, também, antinomia entre os dois dispositivos e o que dispõe o inciso II do art. 32.

**Portanto, o § 3º do art. 20 não trata do mesmo tema do art. 33, II, “c”**. Aquele se refere ao disciplinamento do contido no inciso II do § 2º da CF; este permite a aplicação do caput do art. 20, no que se refere ao uso e consumo apenas de energia elétrica, sem a limitação temporal prevista no inciso I do art. 33. O art. 33 é regra de vigência; **o § 3º do art. 20 disciplina apenas a manutenção do crédito**, proibida pela Constituição quando a saída posterior é não tributada.

#### **10.10.4** Créditos nas exportações

Assim, **tratando-se de exportações, os créditos permitidos são exatamente os mesmos admitidos para as demais operações, com as únicas ressalvas:**

- quanto à amplitude: o art. 33, ao tratar da vigência do caput do art. 20, alarga o método (misto, na atualidade), incluindo a energia e os serviços de comunicação nas hipóteses que elenca;

- quanto ao contido no inciso II do § 2º do art. 155: os §§ 1º e 3º do art. 20, os incisos I e II e o § 2º do art. 21 permitem o crédito apesar da operação posterior não ter incidência.

#### **10.10.5** Segunda norma de vigência – o art. 32, II

Como já visto, **o art. 33 é regra de vigência do caput do art. 20 (aspecto temporal) e, ao postergá-la parcialmente, acabou por limitar o próprio conteúdo do crédito, isto é, o aspecto material da norma (excluiu o uso e consumo, a energia e a comunicação em certos casos, p. ex.)**.

O art. 32 tem exatamente a mesma função do art. 33 (é cláusula de vigência) e refere-se, no inciso II, ainda que sem mencioná-las, às exceções constantes dos §§ 1º e 3º do art. 20, bem como dos incisos I e II e do § 2º do art. 21.

Em síntese:

- o art. 33 é norma de vigência do que denominamos regra de amplitude do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);

- o inciso II do art. 32 é norma de vigência do disciplinamento da alínea “a” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

Ou seja, o art. 32, II, não tem nenhum conteúdo que não seja o ligado ao tempo (vigência) e poderia perfeitamente estar redigido assim:

Art. 32 – A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

[...]

II – darão direito de crédito nos termos do inciso I do § 3º do art. 20 e não serão objeto do estorno previsto no inciso II do art. 21 as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

A única diferença entre os dois artigos é que o art. 33 dá vigência parcial ao caput do art. 20, afetando, em consequência, o próprio conteúdo da norma. O art. 32, ao contrário, deu vigência total às exceções dos §§ 1º e 3º do art. 20, dos incisos I e II e do § 2º do art. 21 (que, conforme já registramos, existem apenas em função do inciso II do § 2º do art. 155 da CF, nada dizendo quanto ao conteúdo do crédito).

Se assim não for, pergunta-se: **qual o motivo do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida no inciso II do art. 32? Se a energia elétrica – como produto ou consumido em processo industrial – já fosse passível de crédito em qualquer outro dispositivo (inclusive no inciso II do art. 32), não haveria de ser tratada no art. 33.**

Podemos voltar a afirmar que a lei complementar quando trata do conteúdo do crédito, jamais se utiliza das expressões *consumido* ou *consumo em processo* (confira-se o caput do art. 20 c/c art. 33)

**10.10.6** O consumo em processo de industrialização

**A expressão ‘consumo em processo de industrialização’ se refere à categoria produtos intermediários (e, obviamente, à própria matéria-prima) e não ao gênero uso e consumo.**

Por quê? Primeiramente, como ressaltado, a expressão jamais é utilizada para demarcar a abrangência do crédito (não aparece, por exemplo, no caput do art.

20). Em segundo lugar, a lei complementar, ao se referir à energia elétrica (art. 33, II, “c”), claramente demonstrou que não havia, a pretexto de tratar de ‘consumo em processo de industrialização’, autorizado o aproveitamento de créditos do gênero uso e consumo, mesmo nas exportações.

No Convênio 66/88 (muito antes dos créditos do uso e consumo), já se permitia o crédito das mercadorias que, **utilizadas no processo industrial**, ‘sejam nele consumidos’ (art. 33, III). A leitura do art. 34 do mesmo Convênio não deixa qualquer dúvida que **apenas se incluíam no universo dos bens consumidos no processo industrial a matéria-prima e os produtos intermediários**.

Em suma, há anos a expressão **‘consumo em processo de industrialização’ é empregada para designar matéria-prima e produto intermediário, nada tendo a ver com uso e consumo**.

**10.10.7** Uma breve consulta ao guardião da lei federal

Em pelo menos duas oportunidades, o Superior Tribunal de Justiça (cuja missão precípua é interpretar a lei federal) já tratou do tema.

No Mandado de Segurança nº 19.521, a relatora Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto (omissão e destaques nossos):

A LC 102/2000, ao introduzir alterações na LC 87/96, estabeleceu as restrições seguintes:

[...]

b) em relação à energia elétrica, o aproveitamento do ICMS dava-se quando a energia fosse utilizada no processo de industrialização, visto que tal restrição já estava explicitada antes da LC 87/96, pelo Convênio 66/88, art. 31. Não houve alteração substancial restritiva para o consumidor com a nova redação dada ao art. 33 da referida lei complementar. O novo dispositivo apenas deixou mais explicitadas as hipóteses, ou seja:

1) quando fosse objeto de operação de saída a própria energia elétrica, o que não se aplica à espécie em julgamento;

2) igual à hipótese antecedente, ou seja, quando fosse consumida no processo de industrialização. Apenas houve mudança de nomenclatura, pois o legislador, no inciso III do art. 31 do Convênio 66/88, usou a expressão **‘UTILIZADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL’**;

[...]

Como se percebe, a Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto que a expressão **consumida no processo de industrialização** (do art. 33, II, “b” da Lei Complementar) **equivale a utilizados no processo industrial** (art. 31, III do Convênio 66/88). Logo, com base em tais expressões, não é possível conceder pela lei complementar crédito que não era concedido pelo convênio.

#### 10.10.8 Conclusões

a) a expressão integração ou consumo em processo de produção, quando utilizada na lei complementar, nada tem a ver com o universo do creditamento;

b) a expressão consumida no processo de industrialização (do art. 33, II, “b” da Lei Complementar) equivale a utilizados no processo industrial (art. 31, III do Convênio ICM 66/88);

c) para a lei complementar, entre os bens de uso e consumo, apenas energia elétrica, nos casos que menciona, é passível de aproveitamento de crédito, até que se opere a eficácia do caput do art. 20 (art. 33, I);

d) os §§ 1º e 3º do art. 20 e os incisos I e II e o § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996, não tratam da abrangência do creditamento (se físico, financeiro ou misto), mas apenas disciplinam o contido no inciso II do § 2º do art. 155 da Carta Magna (permissão do crédito quando existem operações e prestações sem tributação);

e) o inciso II do art. 32 é norma de vigência do disciplinamento da alínea “a” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República;

f) o art. 33 é norma de vigência do que denominamos regra de amplitude do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);

g) se energia elétrica – como produto intermediário ou seno consumido em processo industrial – já fosse passível de crédito em qualquer outro dispositivo não haveria de estar elencada no art. 33;

h) não há motivo para concessão deferida pela alínea “c” do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida inciso II do inciso 32.” (G.N.)

(KALUME – Célio Lopes – ICMS Didático – Editora Del Rey Ltda. – 2011 – fls. 392/400)

Dessa forma, corretas as exigências de ICMS, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Conforme já exposto no relato, em sessão realizada no dia 14/06/16, a 3ª Câmara de Julgamento determina a realização da diligência de fls. 127, que gera as seguintes ocorrências: **(i)** juntada aos autos dos documentos de fls. 130/134; **(ii)** concessão, à Impugnante, de novo prazo de 30 (trinta) dias para vista dos autos ou aditamento de sua impugnação; **(iii)** manifestação das partes.

Destaca-se que a Multa Isolada foi corretamente majorada em razão da constatação de reincidências, em 50% (cinquenta por cento), a partir de 01/01/10, e em 100% (cem por cento), a partir de 01/08/10, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

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

§ 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.

Observe-se que o legislador mineiro, para fins meramente fiscais, adotou como critério de reincidência o da penalidade aplicável ao caso concreto e não o tipo de infração cometida, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, como é o caso presente, estará caracterizada a reincidência.

No presente caso, a caracterização da dupla reincidência pode ser assim demonstrada:

1) PTA nº 01.000157038-09

- Sujeito Passivo: **Vale S.A.** – IE: 277.024161.03-21 (fls. 130);
- Penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 (fls. 131);
- Data do pagamento do crédito tributário: **31/03/08** (fls. 132).

2) PTA nº 01.000163510-01

- Sujeito Passivo: **Vale S.A.** – IE: 054.024161.39-58 (fls. 133);
- Penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 (fls. 134);
- Data da decisão irrecorrível na esfera administrativa: **28/07/10** (fls. 104);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3) Período objeto da presente autuação: 01/01/10 a 31/12/10.

4) Conclusão:

- Primeira reincidência: a partir de 01/01/10;

- Segunda reincidência: a partir de 01/08/10.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao majorar a multa isolada exigida em 50% (cinquenta por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de 01/01/10, e em 100% (cem por cento), quanto aos fatos ocorridos a partir de 01/08/10, uma vez caracterizada a reincidência da Impugnante, nos termos estabelecidos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante afirma, na primeira peça de defesa, que as telas do SICAF que atestariam as reincidências por ela cometidas não identificaram os sujeitos passivos dos Autos de Infração utilizados para sustentar a majoração da multa isolada exigida.

Sustenta, nesse sentido, que, *“se no caso concreto é impossível a identificação do sujeito passivo a partir dos elementos trazidos no auto de infração como suficientes para a majoração da multa aplicada isso implica em nulidade da autuação ou, subsidiariamente, na necessidade de que os autos sejam baixados em diligência para se apurar quem efetivamente foi o autor das práticas apontadas nos PTAs 01.000157038-09 e 01.000163510-01”*.

No entanto, apesar de não contar nas telas acostadas às fls. 35/36 a identificação do sujeito passivo dos PTAs supracitados, a arguição da Impugnante deve ser rejeitada, pelos motivos que se seguem.

Primeiramente, há que se destacar que o próprio acórdão citado como fonte de fundamentação do parecer, no caso o de nº 21.856/15/3ª, que analisou a mesma matéria, tendo como sujeito passivo a mesma empresa autuada no presente processo, aprovou integralmente o respectivo lançamento, inclusive no tocante à majoração da multa isolada aplicada, com fundamento nos mesmo processos que a Impugnante questiona a sujeição passiva, *verbis*:

ACÓRDÃO: 21.856/15/3ª

PTA/AI: 01.000242912-32

IMPUGNANTE: VALE S/A

IE: 090024161.53-25

EMENTA:

“CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAIS ÀS EXPORTAÇÕES, 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 DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS APURADO APÓS A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), A PARTIR DE 01/01/10, E EM 100% (CEM POR CENTO), A PARTIR DE 01/08/10, EM RAZÃO DA CONSTATAÇÃO DE REINCIDÊNCIAS, NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA CITADA LEI. INFRAÇÃO CARACTERIZADA DE ACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

DECISÃO:

“CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2010 A DEZEMBRO DE 2012, RELATIVOS A:

- 1) MATERIAL DE USO E CONSUMO (ANEXO 4);
- 2) ÓLEO DIESEL NÃO CARACTERIZADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, UMA VEZ QUE CONSUMIDO EM MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS NÃO UTILIZADOS NA LAVRA, MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL E NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO DE FERRO (ANEXO 5);
- 3) ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA FORA DO PROCESSO PRODUTIVO (ANEXO 6).

[...]

DESTACA-SE QUE A MULTA ISOLADA FOI CORRETAMENTE MAJORADA EM RAZÃO DA CONSTATAÇÃO DE REINCIDÊNCIAS, EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), A PARTIR DE 01/01/10, E EM 100% (CEM POR CENTO), A PARTIR DE 01/08/10, NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA LEI Nº 6.763/75:

[...]

CONFORME TELAS DE “CONSULTAS A AUTUAÇÕES” EXTRAÍDAS DO SICAF/SEF/MG, COLACIONADAS ÀS FLS. 48/51, SÃO AS SEGUINTE AUTUAÇÕES QUE FUNDAMENTARAM A MAJORAÇÃO DA MULTA ISOLADA:

- **PTA Nº 01.0000157038-09**: PENALIDADE ISOLADA EXIGIDA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75. DATA DE RECONHECIMENTO DA INFRAÇÃO ANTERIOR EM 31/03/08 (PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO).
- **PTA Nº 01.000163510-01**: PENALIDADE ISOLADA EXIGIDA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75. DATA DA DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA: 28/07/10...” (GRIFOU-SE)

Ressalte-se que a decisão em questão foi disponibilizada no Diário Eletrônico em 23/10/15, data anterior à da intimação do presente Auto de Infração (20/11/15 – fl. 09), não podendo a Impugnante alegar desconhecimento de seu teor.

Depois que, com a diligência proposta pela 3ª Câmara, conforme alhures demonstrado, cumprida pela Fiscalização e devidamente impugnada pela Autuada, restou sanada as supostas dúvidas que ainda poderiam pairar nos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observe-se que o PTA nº 01.0000157038-09 foi quitado/parcelado pela Impugnante em 31/03/08 e, quanto ao PTA nº 01.000163510-01, a decisão a ele relativa, consubstanciada no Acórdão nº 19.675/10/3ª, foi publicada no Diário Oficial em 28/07/10.

Verifica-se, assim, que em ambos os PTAs o Sujeito Passivo é a empresa atuada no presente processo, devendo-se destacar que, para fins de reincidência, nos termos previstos no § 6º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, considera-se a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, não importando, pois, qual foi o estabelecimento da empresa que cometeu a infração.

Ademais, em diversos outros PTAs que tramitarão juntamente com o presente processo, a fundamentação para a majoração da multa isolada foi exatamente a mesma (baseadas nos mesmos processos), nos quais foram juntados documentos com a perfeita identificação da Impugnante como sujeito passivo, tanto é que nos referidos PTAs não houve questionamento da Impugnante quanto à reincidência.

Se não bastasse, em todos os processos o Núcleo de Atendimento, Triagem e Publicação (NATP) do CC/MG verificou não só a sujeição passiva dos processos que fundamentaram a reincidência, como também a própria caracterização ou não da reincidência informada, conforme demonstram os documentos acostados às fls. 100/105.

Conclui-se, portanto, como já afirmado, que não faz qualquer sentido a arguição da Impugnante quanto à nulidade da majoração aplicada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento apresentado da Tribuna. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Bernardo Motta Moreira (Relator) e Maria Gabriela Tomich Barbosa, que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências fiscais anteriores a 20/11/10 por extinto o direito da Fazenda Pública Estadual em constituir o crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Joana Faria Salomé. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Vitor Chrysostomo Azan Ferreira. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 11 de outubro de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator designado**

D

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

Acórdão:	22.223/16/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000371210-55	
Impugnação:	40.010139421-31	
Impugnante:	Vale S.A.	
	IE: 054024161.39-58	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Bernardo Motta Moreira, 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 de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, em função das seguintes irregularidades:

1. aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo;
2. aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos não utilizados na lavra, movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro do estabelecimento atuado;
3. aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativos à entrada de energia elétrica consumida fora do processo produtivo.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de 01/01/10, e em 100% (cem por cento), quanto aos fatos ocorridos a partir de 01/08/10, com fulcro nos §§ 6º e 7º do art. 53 do mesmo diploma legal, em função de reincidência.

Consta dos autos que a notificação do Auto de Infração ocorreu em 20/11/15 (fls. 09). É certo, ainda, que houve recolhimento de imposto nos meses atuados.

Peço licença, portanto, para divergir do entendimento do ilustre Relator, uma vez que, no caso em tela, deve ser aplicado o lustro decadencial constante do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional e não o do art. 173, inciso I, do CTN.

Conforme estabelece o art. 150, §4º, do CTN, 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.

Embora reconheça a existência de julgados que já entenderam de modo diverso, de há muito o Superior Tribunal de Justiça, tribunal responsável pela interpretação da legislação federal, convergiu-se no sentido de que, aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituí-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito.

Com efeito, a título de *obiter dictum*, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C do antigo CPC, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, inciso I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, diferentemente do caso em análise, que houve pagamento parcial.

Atualmente, considero firme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, em casos como tais, o prazo decadencial é contado a partir da ocorrência do fato gerador. Observe-se:

EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. ICMS.  
RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. ART. 150, §  
4º, DO CTN. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA EM CINCO ANOS.  
CRÉDITO EXTINTO.

1. NOS TERMOS DO ART. 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, OPERA-SE A DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR DO FISCO NO PRAZO DE CINCO ANOS, A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA TENHA SE PRONUNCIADO, CONSIDERANDO-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

2. OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO DE ICMS, POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, NOS TERMOS DO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

3. PRECEDENTES: AGRG NO AG 1.221.742/SP, REL. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 15.6.2010, DJE 30.6.2010; AGRG NO RESP 672.356/PR, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 4.2.2010, DJE 18.2.2010.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO (AGRG NO RESP 1152747/MG, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 15/02/2011, DJE 22/02/2011).

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial e já consolidado, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício em questão deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN, motivo pelo qual parte das exigências em tela encontram-se fulminadas pela decadência.

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

Posto isso, a divergência de meu voto é para que seja julgado parcialmente procedente o lançamento, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, para se excluir as exigências anteriores a 20/11/10.

**Sala das Sessões, 11 de outubro de 2016.**

**Bernardo Motta Moreira  
Conselheiro**

CC/MIG