

Acórdão: 4.752/17/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000371210-55  
Recurso de Revisão: 40.060141617-74  
Recorrente: Vale S/A  
IE: 054024161.39-58  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coelho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Imputação fiscal de 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 do RICMS/02. Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Multa Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2010, e em 100% (cem por cento), a partir de 1º de agosto de 2010, em razão da constatação de reincidências, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma Lei n.º 6.763/75. Razões recursais insuficientes para alterar a decisão recorrida.**

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, relativos a:

- 1) material de uso e consumo;
- 2) 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) energia elétrica consumida fora do processo produtivo.

Destaca-se que o ICMS exigido no presente Auto de Infração se deve ao fato de que a ora Recorrente, ao efetuar o cálculo do estorno de crédito do imposto apropriado em desacordo com a legislação, por ocasião da remissão prevista na Lei n.º 21.016/13 e no Decreto n.º 46.383/13, excluiu os valores proporcionais às operações de exportação, por entender que tem direito à manutenção desses créditos.

Ressalta-se, ainda, que o referido estorno do crédito do ICMS apropriado em desacordo com a legislação, realizado pela ora Recorrente, foi por ela comunicado à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, por expediente datado de 28 de fevereiro de 2014.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2010, e em 100% (cem por cento), a partir de 1º de agosto de 2010, em razão da constatação de reincidências, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma Lei n.º 6.763/75, conforme demonstrativo acostado à fl. 21.

### **Da Decisão Recorrida**

Apreciando o lançamento a 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 11 de outubro de 2016, em preliminar e à unanimidade, deferiu requerimento de juntada de substabelecimento apresentado da Tribuna. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou 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 de novembro de 2010 por extinto o direito da Fazenda Pública Estadual em constituir o crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Na oportunidade sustentou oralmente, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Vitor Chrysostomo Azan Ferreira.

Esta decisão está consubstanciada no Acórdão n.º 22.223/16/3ª (fls. 147/165) e voto vencido (fls. 166/168).

### **Do Recurso de Revisão**

Inconformada com a decisão a Recorrente, por procuradores regularmente constituídos, apresenta Recurso de Revisão de fls. 170/184, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- o acórdão recorrido julgou, pelo voto de qualidade, procedente o lançamento, sendo assim, cabível o recurso nos termos do art. 163, inciso I do RPTA;
- o estabelecimento autuado tem por atividade a mineração e o produto da sua produção é vendido tanto no mercado interno quanto no mercado externo;
- é beneficiária do regime especial previsto no art. 32-1 da Lei n.º 6.763/75, e o art. 501 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS, motivo pelo qual poderia aderir ao benefício de remissão e anistia relativamente ao aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com a legislação tributária;
- ao analisar as suas operações, entendeu que o crédito de ICMS decorrente da aquisição de bens de uso e consumo teria sido apropriado em desacordo com a legislação no caso das saídas para o mercado interno e optou por estorná-lo, pagando o imposto respectivo na anistia;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- entendeu ainda, que a legislação e a CF/88 asseguram a manutenção dos créditos de ICMS na proporção das saídas para o exterior e não estornou o crédito respectivo, sendo sobre esta parcela não estornada que versa o lançamento impugnado;

- o acórdão entendeu pela impossibilidade de aplicação da tese de decadência parcial dos tributos, uma vez que o artigo que delimitaria tal prazo no caso concreto seria o art. 173 do Código Tributário Nacional;

- entretanto a decisão equivocou-se e ignorou o que determina a legislação e a nossa jurisprudência pátria, pois nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o Código Tributário Nacional estabelece que, na ausência de dolo, fraude ou simulação, o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte deve ser objeto de pronunciamento pela Fazenda Pública no prazo de 05 anos a contar do fato gerador (CTN; art. 150, §4º), lapso no qual ela poderá homologar o pagamento antecipado (art. 150, *caput*) ou negar sua suficiência com a respectiva constituição do crédito tributário relativa à diferença apurada (art. 149, inciso V);

- não se pronunciando a Fazenda Pública nesse intervalo de tempo, considera-se extinto o crédito tributário pela homologação tácita decorrente da inércia, decaindo o direito de lançar eventual diferença devida;

- após longa construção jurisprudencial, duas Súmulas do Superior Tribunal de Justiça firmaram o entendimento de que a omissão do contribuinte ocorre quando este não exerce a atividade de apuração, deixando de declarar o débito dela decorrente;

- Segundo a Súmula 436, se a legislação assim o prever, a própria declaração do contribuinte que informa o débito, mas não o extingue por algum dos meios previstos na legislação, constitui o crédito tributário;

- por outro lado, se o contribuinte exerce a atividade do art. 150, *caput* do CTN, deve a Fazenda Pública se pronunciar sobre essa atividade para homologá-la ou lançar eventual diferença de débito não declarada;

- infere-se diretamente da Súmula 555/STJ que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo na forma do art. 173, inciso I do CTN é reservada às hipóteses em que não há declaração do débito;

- se o contribuinte declarou débitos de ICMS e adotou um meio juridicamente previsto para sua extinção, caberia ao Fisco se pronunciar sobre essa atividade no prazo de cinco anos do fato gerador na forma do art. 150, §4º do CTN;

- nem se alegue que o fato de a extinção dos débitos declarados ter ocorrido por meio da compensação inerente à não-cumulatividade do imposto e não por pagamento em dinheiro impede a aplicação do art. 150, §4º do CTN, pois este não foi um fator juridicamente relevante para a redação das Súmulas do STJ e a extinção dos débitos de ICMS por compensação com os créditos decorrentes das operações e prestações anteriores ou por pagamento em dinheiro são equivalentes, pois equiparadas enquanto modalidades de extinção pelo art. 24 da Lei Complementar n.º 87/96;

- essa equiparação é pacífica na jurisprudência deste Conselho;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- sendo assim, submetendo-se o caso dos autos ao art. 150, § 4º do CTN, tendo a notificação do lançamento ocorrido em 20 de novembro de 2015, o crédito tributário decorrente dos fatos geradores anteriores a novembro de 2010, inclusive, está extinto pela decadência, motivo pelo qual o acórdão deve ser reformado;

- o acórdão recorrido manteve o lançamento ao argumento de que é indevida a apropriação de crédito de ICMS na proporção das exportações;

- ocorre que este entendimento deve ser reformado, pois ao creditamento sobre bens na proporção das saídas destinadas ao exterior encontra guarida nos arts. 21, §2º e 32, inciso II da Lei Complementar n.º 87/96, bem como o art. 155, § 2º, inciso X, alínea 'a' da Constituição;

- o artigo da Lei Complementar n.º 87/96 mencionado no acórdão recorrido, tem aplicação sobre bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, bem como o óleo diesel e a energia elétrica não empregados diretamente no processo produtivo de extração mineral quando as operações de saídas de mercadorias são destinadas ao mercado interno brasileiro;

- este dispositivo continua em vigor e é aplicado às operações realizadas no mercado interno, contudo, não se aplicam quando os bens cujos créditos foram aproveitados deram entrada em estabelecimento exportador, pois nesses casos, como é o caso dos autos, a manutenção dos créditos está prevista em outros dispositivos;

- foi nesse contexto que o STJ já anulou acórdão do TJMG que negou o creditamento pela aquisição de bens de uso e consumo na proporção das exportações utilizando em sua fundamentação os dispositivos pertinentes às operações realizadas no mercado interno brasileiro (REsp 1.362.114/MG);

- em matéria de exportação, a Constituição não trazia qualquer previsão específica sobre a manutenção dos créditos do imposto, devendo ser tratada em lei complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição;

- a Lei Complementar n.º 87/96 deu tratamento diferenciado aos bens adquiridos por estabelecimentos exportadores, no nítido intuito de desonerar plenamente a cadeia de circulação, garantindo os créditos do imposto sobre todas as suas aquisições, o que não se verificou no plano das operações no mercado interno brasileiro, determinando a manutenção dos créditos aos exportadores, impedindo que o ônus do imposto nas aquisições não só de insumos, mas também de bens de uso e consumo e ativo imobilizado, fossem por eles suportados e, conseqüentemente, repassados no valor dos produtos exportador;

- cita os arts. 20, 21 e 32 da Lei Complementar n.º 87/96 e 32 da Lei n.º 6.763/75;

- ao contrário do que ocorre com as saídas destinadas ao mercado interno brasileiro, nos quais os bens adquiridos devem integrar-se ao produto industrializado, no caso das exportações todos os bens que sejam destinados ao estabelecimento geram créditos do imposto;

- posteriormente, com a Emenda Constitucional n.º 42/03, o art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da Constituição foi alterado, constitucionalizando o incentivo à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exportação previsto na Lei Complementar n.º 87/96, ampliando a imunidade e, na mesma esteira, garantindo a manutenção dos créditos;

- o novo dispositivo constitucional não faz nenhuma distinção entre a natureza das aquisições ou prestações para diferenciá-las em aquisições de matéria-prima, ativo imobilizado, uso e consumo, produtos intermediários, etc.;

- disso resulta que, dentro do espírito de desoneração das exportações e garantia de competitividade dos produtos brasileiros, todo o ICMS suportado pelo estabelecimento nas operações anteriores gera crédito a ser mantido quando da realização das operações de exportação;

- não entender assim significa esvaziar a eficácia do dispositivo;

- a jurisprudência admite o creditamento com base direta na nova redação do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da Constituição;

- a manutenção dos créditos de ICMS pela aquisição de bens de uso e consumo, dentre eles da energia elétrica e óleo diesel utilizados ainda que não apenas na área de extração, não está em desacordo com a legislação tributária;

- a redação original do RICMS, estabelecia expressamente o direito ao crédito aqui pleiteado, mas foi revogada pelo Decreto n.º 44.596/07;

- ocorre que como é tarefa de todo regulamento, ela apenas explicitava o comando legal, sem inová-lo;

- como apenas o RICMS foi alterado o direito ao crédito aqui pleiteado apenas deixou de ser expresso no regulamento, mas continuou expresso na Constituição, na Lei Complementar n.º 87/96 e na Lei n.º 6.763/75;

- fosse a intenção do Poder Executivo vedar o crédito aqui pleiteado, não se contentaria com a revogação dos dispositivos, que nada alteraria no trato jurídico da matéria, na medida em que a Constituição, a Lei Complementar n.º 87/96 e a Lei n.º 6.763/75 continuam com a mesma redação desde 2003;

- o caso é apenas de instauração de uma omissão do RICMS quanto à matéria. E na omissão, o caso deve ser solucionado com base nas demais normas aplicáveis, quais sejam, a Constituição, a Lei Complementar n.º 87/96 e a Lei n.º 6.763/75, que se mantiveram as mesmas, demonstrando que o crédito sempre existiu;

- por fim, não pode este CCMG se impressionar com a mudança de postura da fiscalização, que antes admitia o crédito e depois passou a negá-lo, o que se materializa na reformulação da Consulta 003/07;

- primeiramente porque a Consulta não foi formulada pela Recorrente e, em segundo lugar, porque a Consulta é ato administrativo da Fazenda Pública, que é parte no processo administrativo.

Ao final, pede a Recorrente o provimento do presente recurso para que seja reformado o acórdão recorrido, julgando improcedente o lançamento, com a extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, inciso IX do Código Tributário Nacional e, subsidiariamente, seja reformado o acórdão recorrido para reconhecer a decadência integral do crédito tributário.

**DECISÃO**

**Da Preliminar de Cabimento**

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

**SEÇÃO IX**

**DO RECURSO DE REVISÃO**

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

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

.....

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão 22.223/16/3ª, ora recorrida, verifica-se ser cabível o presente recurso, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do inciso I do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Contudo, cabe destacar a regra do parágrafo único do art. 168 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 168. O Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

.....

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA, devendo ser conhecido o presente recurso de revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

**Do Mérito**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, relativos a:

- 1) material de uso e consumo;
- 2) 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) energia elétrica consumida fora do processo produtivo.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2010, e em 100% (cem por cento), a partir de 1º de agosto de 2010, em razão da constatação de reincidências, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma Lei n.º 6.763/75

Inicialmente, cabe destacar que à luz parágrafo único do art. 168 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, o recurso de revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

No caso em tela, o presente recurso não discute a natureza dos créditos propriamente ditos, mas atem-se a dois pontos, quais sejam:

- a decadência do crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- a possibilidade de aproveitamento dos créditos questionados na proporção das exportações.

Assim, respeitados os limites recursais, serão estes os dois pontos objeto de apreciação por esta decisão.

Cabe também destacar de pronto que o ICMS exigido no presente Auto de Infração se deve ao fato de que a ora Recorrente, para fins de utilizar a remissão prevista na Lei n.º 21.016/13 e no Decreto n.º 46.383/13, comunicou à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, por expediente datado de 28 de fevereiro de 2014, os créditos por ela mesma considerados indevidos. Contudo, excluiu os valores proporcionais às operações de exportação, por entender que tem direito à manutenção desses créditos.

#### **Da Decadência**

Antes de analisar a questão da possibilidade de apropriação dos créditos questionados, cabe verificar a ocorrência da decadência questionada pela Recorrente.

Neste sentido, a Recorrente argui a decadência 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, que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por se tratar de fase recursal é importante destacar que este Conselho de Contribuintes tem decidido reiteradamente que a regra para aplicação da decadência em relação ao ICMS é aquela contida no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Neste sentido, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por apropriação indevida de créditos deste imposto.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativo ao exercício de 2010. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Recorrente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

As informações prestadas na declaração, preenchida e entregue pelo contribuinte onde constam às operações objeto da autuação, no caso do ICMS, não incorreram na homologação ficta ou tácita, que se opera pelo decurso de prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, porque o Fisco apurou diferenças efetuando o lançamento de ofício.

O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo

ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

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 1º de janeiro de 2011, findando-se em 31 de dezembro de 2015.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2016.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 20 de novembro de 2015 (fl. 09), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2010, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.º 48.416-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 ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada pela Recorrente, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

### **Da possibilidade de crédito na proporção das exportações**

Relembrando a questão de mérito propriamente dita tem-se que a imputação fiscal é de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, tendo em vista o aproveitamento do crédito em relação a aquisições de:

1. materiais de uso e consumo;
2. 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. energia elétrica consumida fora do processo produtivo.

Consta do Auto de Infração que o ICMS exigido decorre do estorno de crédito do imposto relativo a materiais, óleo diesel e energia elétrica, em relação aos quais a ora Recorrente 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 n.º 21.016/13 e no Decreto n.º 46.383/13. Contudo, a Recorrente, 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.

A Lei n.º 21.016/13 alterou as Leis n.ºs 6.763/75, 14.937/03, 14.941/03, 15.424/04, 18.310/09, 19.976/11, e 20.540/12. Em seu art. 23 a Lei n.º 21.016/13 trouxe a seguinte determinação:

Art.23. Ao estabelecimento minerador beneficiário do regime especial a que se refere o art. 32-I da Lei n.º 6.763, de 1975, fica assegurado, em relação aos períodos de apuração do imposto anteriores à data de vigência do regime especial, o direito de recolher:

I - o ICMS decorrente do estorno de créditos apropriados em desacordo com a legislação tributária com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e da totalidade das penalidades, inclusive multa isolada relacionada à apropriação indevida de créditos;

II - o crédito tributário formalizado sem exigência de ICMS, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e de 50% (cinquenta por cento) da multa isolada decorrente do estorno de créditos apropriados em desacordo com a legislação tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Para os efeitos do disposto no caput, o contribuinte deverá efetuar o recolhimento à vista ou recolher o valor correspondente à entrada prévia, no caso de parcelamento, até 30 de dezembro de 2013.

§ 2º O recolhimento a que se refere este artigo:

I - é irretratável, não se sujeitando a devolução, restituição ou compensação;

II - não implica por parte do contribuinte:

a) confissão de débito;

b) renúncia ou desistência de recurso, administrativo ou judicial, ou de ação judicial, envolvendo a apropriação de créditos de ICMS, em relação a períodos de apuração posteriores, a eventual não prorrogação, por iniciativa do contribuinte ou da Secretaria de Estado de Fazenda, revogação ou cassação do regime especial a que se refere o art. 32-I da Lei nº 6.763, de 1975;

III - fica condicionado, na forma, no prazo e nas condições previstos em regulamento, ainda que em relação à parte recolhida ou parcelada:

a) à desistência de ações ou embargos à execução fiscal, nos autos judiciais respectivos, ou à desistência de impugnações, defesas e recursos apresentados no âmbito administrativo;

b) à desistência pelo advogado do sujeito passivo de cobrança ao Estado de eventuais honorários de sucumbência;

c) ao pagamento das custas e demais despesas processuais e de honorários advocatícios devidos ao Estado.

.....

Já o Decreto n.º 46.383/13 prevê:

### **Decreto n.º 46.383, de 20 de dezembro de 2013**

Dispõe sobre a remissão de juros e multas relativos a crédito tributário decorrente de estorno de crédito do ICMS apropriado pelo contribuinte, em desacordo com a legislação tributária, no estabelecimento minerador beneficiário do regime especial que especifica.

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre a remissão de juros e multas relativos a crédito tributário decorrente de estorno de crédito do ICMS apropriado pelo contribuinte, em desacordo com a legislação tributária, no estabelecimento minerador beneficiário do regime especial a que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se referem o art. 32-I da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e o art. 501 da Parte 1 do Anexo IX do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Art. 2º. Ao contribuinte, relativamente ao estabelecimento minerador beneficiário do regime especial a que se referem o art. 32-I da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e o art. 501 da Parte 1 do Anexo IX do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica assegurado, em relação aos períodos de apuração do imposto anteriores à vigência do regime especial, o direito de recolher:

I - o ICMS decorrente do estorno de créditos apropriados em desacordo com a legislação tributária com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e da totalidade das penalidades, inclusive multa isolada relacionada à apropriação indevida de créditos;

II - o crédito tributário formalizado sem exigência de ICMS, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e de 50% (cinquenta por cento) da multa isolada decorrente do estorno de créditos apropriados em desacordo com a legislação tributária.

.....

Frise-se, pela importância, que o Recurso em análise não apresenta discordância quanto à caracterização dos materiais objeto de estorno dos créditos de ICMS nos presentes autos, como materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Portanto, o objeto da discussão é a possibilidade de creditamento do imposto relativo a bens e materiais de uso e consumo do estabelecimento de forma proporcional às exportações realizadas.

O Fisco entende que os bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, bem como a energia elétrica e o óleo diesel não empregados diretamente no processo de extração mineral não geram direito a crédito para a compensação com débitos do imposto relativos às operações de saída. Já a Recorrente entende, com base na Lei Complementar nº 87/96, que este raciocínio não pode ser aplicado quando o estabelecimento no qual esses bens dão entrada realiza operações de saída de mercadoria destinadas ao exterior.

Alega a Recorrente que, nesse caso, os dispositivos legais aplicáveis seriam os arts. 21, § 2º e 32, inciso II, ambos da Lei Complementar nº 87/96 e, ainda, o art. 155, § 2º, inciso X, alínea "a" da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/03, que assim determinam:

### **Lei Complementar nº 87/96**

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado

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

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;

**Constituição Federal**

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 não só na própria Lei Complementar n.º 87/96, mas também do art. 70, inciso III do RICMS/02.

Entretanto, não cabe, no caso dos autos a discussão posta. Isto porque, no caso em tela, a Recorrente fez a opção por uma remissão que buscava abranger exatamente os créditos por ela agora discutidos, quais sejam, os créditos de ICMS relativo à entrada de material de uso e consumo. A norma por ela adotada para se valer da remissão não discriminava se os créditos se referiam a mercadorias posteriormente exportadas ou não. Contudo, o entendimento do estado de Minas Gerais sobre tal possibilidade já estava consolidado mesmo antes da publicação das normas relativas a remissão, em razão da revogação do art. 66, inciso VI do RICMS/02 e da publicação do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto n.º 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 Decreto n.º 45.388/10, norma anterior a Lei n.º 21.016/13, deixam claro entendimento do Fisco mineiro acerca da impossibilidade de 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 n.º 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.

(grifos não constam do original)

Ademais, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 e do art. 182 da Lei n.º 6.763/75, a questão já não se encontra na competência do Conselho de Contribuintes, a saber:

### RPTA

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - 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;

II- a aplicação de equidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Lei n.º 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

II - a aplicação da equidade.

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 n.º 44.596, de 13 de agosto de 2007, 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.

Sobre a matéria, este E. Conselho manifestou-se sobre o creditamento relativo a materiais de uso e consumo proporcionais à exportação, ao analisar o PTA n.º 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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que lhe dava provimento parcial para excluir as exigências fiscais anteriores a 20/11/10 por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual em constituir o crédito tributário, de acordo com o art. 150, § 4º do CTN, nos termos do voto vencido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor), Eduardo de Souza Assis e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2017.**

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

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**