

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.075/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000177877-75  
Impugnação: 40.010133738-62  
Impugnante: Arcelormittal Brasil S/A.  
IE: 362094007.13-72  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos extemporâneos de ICMS relativos a materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento na proporção das exportações realizadas frente às saídas totais do estabelecimento. Exigências de 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 mesma lei. Infração caracterizada. Entretanto, deve-se excluir as multas e juros com fulcro no parágrafo único do art. 100 do CTN até 13/08/07, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS nos meses de maio a agosto e outubro de 2007, em face da constatação de aproveitamento indevido de créditos de imposto, lançados extemporaneamente e de forma proporcional às exportações realizadas, frente às saídas totais do estabelecimento, relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado, no período de agosto de 2002 a julho de 2007.

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

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 52/67, requerendo, ao final, a procedência da impugnação com o cancelamento das exigências constantes no Auto de Infração.

#### **Da Rerratificação do Lançamento**

O Fisco rerratifica o lançamento às fls. 142/143 para corrigir as datas das legislações citadas nos campos do Auto de Infração destinados a infringências e penalidades.

Intimada da retificação, com abertura de vistas dos autos, a Autuada comparece, às fls. 146/147, reiterando todo o exposto na exordial, oportunidade em que alerta para incorreção no ano do Decreto nº 43.080 citado no Termo de Rerratificação.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 151/173, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 184/196, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para que sejam excluídas as multas e os juros, com fulcro no parágrafo único do art. 100 do CTN, até 13/08/07, voltando os juros incidir a partir de 14/08/07.

---

### **DECISÃO**

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

### **Das Preliminares:**

#### **Arguição de Nulidade do AI - Ausência de Motivação**

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

Argumenta, assim, que *“diante de tal nível de incerteza, deve o Auto de Infração ser reputado nulo, em especial por respeito aos arts. 3 e 142 do CTN, e 89, IV, do RPTA/MG.”*

No entanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, o relatório do Auto de Infração, bem como do “Relatório Fiscal-Contábil” a ele anexado (fls. 10/12), é bastante claro quanto à motivação do estorno dos créditos em discussão.

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

Resta claro, portanto, que o Fisco promoveu a glosa, *ex officio*, dos créditos apropriados pela Impugnante, por serem indevidos e por não ter a empresa, mesmo após ser cientificada sobre a alteração da resposta dada à Consulta nº 003/07 e de saber da edição do Decreto nº 45.388/10, promovido o estorno, de forma espontânea, dos créditos por ela apropriados.

Assim, não há que se falar em nulidade ou em cancelamento do Auto de Infração, uma vez que este foi formalizado com todos os requisitos formais previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

### Arguição de Afronta à Segurança Jurídica

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

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

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

Conclui que a revisão do entendimento exposto na Consulta nº 003/07 representa mudança de critério jurídico, fato que impediria a retroatividade da reformulação para atingir fatos geradores a ela anteriores, ou seja, o novo entendimento somente poderia surtir efeitos sobre fatos geradores posteriores à data da reformulação da consulta.

Ressalte-se, inicialmente, que o art. 45 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não garante ao contribuinte a irreversibilidade de resposta a uma determinada consulta, pois é dever do Estado a revisão de seus atos, especialmente se estes se mostrarem contrários à lei.

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

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

O que a legislação garante ao contribuinte é o afastamento de qualquer penalidade ou da penalidade e juros moratórios, conforme o caso (art. 106 ou art. 100

do CTN), mas jamais do tributo devido, em face do princípio da legalidade que rege o direito tributário, vale dizer, nascida a relação jurídico-tributária entre o Contribuinte e o Estado, nos termos da lei, esta jamais poderá ser afastada, exceto por decisão administrativa ou judicial.

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

Por outro lado, de acordo com o art. 47 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “*a resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente*”.

Ressalte-se que o Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, estabeleceu em seu art. 2º:

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

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

Resta claro, portanto, que a Impugnante, nos termos determinados pelo dispositivo acima, deveria ter estornado os créditos por ela apropriados, uma vez que referentes a materiais de uso e consumo, devendo-se observar que não compete a este órgão julgador “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”, em observância ao disposto no art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

### **Questões de Cunho Constitucional**

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, conforme determinação do já citado art. 110, inciso I do RPTA.

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

**Do Mérito**

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, nos meses de maio a agosto e outubro de 2007, em face da constatação de aproveitamento indevido de créditos de imposto, lançados extemporaneamente e de forma proporcional às exportações realizadas, relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado, ocorridas em maio de 2002 a agosto de 2007.

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

Sustenta a Autuada, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, a tese de que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Pública vir a constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 30/10/07.

Entretanto, este E. Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tratando-se os autos do estorno de créditos extemporâneos lançados no exercício de 2007, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/08, findando-se em 31/12/12. Considerando-se que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 30/12/12 (fls. 03), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de promover o presente lançamento.

Assim, não há que se falar em decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores autuados.

Mencione-se que às fls. 66 requereu a Impugnante que o processo fosse baixado em diligência, a fim de apurar a validade dos créditos aproveitados, com resposta aos quesitos, que, entretanto, não foram apresentados.

Todavia, conforme determinação contida no art. 142, §1º, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não será analisado pedido de prova pericial desacompanhado dos quesitos.

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

Os créditos foram apropriados de forma extemporânea por meio das notas fiscais acostadas às fls. 17/21, emitidas no período de maio a outubro de 2007, nas quais foram lançadas as seguintes informações:

- Crédito ICMS – Uso Consumo – Saída P/Exportação;
- Consulta nº 003/07 – PTA nº 16.000150270-97.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### - Período de Referência:

- NF nº 9044, emitida em 31/05/07: Maio a Dezembro/02;
- NF nº 9258, emitida em 30/06/07: Janeiro a Dezembro/03;
- NF nº 9498, emitida em 31/07/07: Janeiro a Dezembro/04;
- NF nº 9768, emitida em 31/08/07: Janeiro/05 a Dezembro/06;
- NF nº 10538, emitida em 31/10/07: Janeiro/07 a Agosto/07.

Verifica-se, pois, que os créditos extemporâneos foram apropriados de acordo com a solução dada à Consulta de Contribuinte nº 003/07, formulada pela matriz do estabelecimento autuado: CNPJ: 17.469.701/0001-77/I.E. 062.094007.00-72, abaixo reproduzida:

Consulta de Contribuinte nº 003/07

(MG de 06/01/07)

PTA Nº: 16.000150270-97

CRÉDITO DE ICMS – SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO – A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.

### **Exposição:**

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

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

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

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

consumo absoluto ocorre a destruição imediata do bem no processo produtivo.

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

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

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

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

Isso posto,

**Consulta:**

1 – Está correto o seu entendimento?

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

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

**Resposta:**

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

3 – Prejudicada.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consulta de Contribuinte nº 003/07

(MG de 06/01/07 e ref. MG de 24/10/08)

PTA Nº: 16.000150270-97

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

[...]

**Resposta:**

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

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

**O referido “consumo”, nos termos dos dispositivos legais supramencionados, limita-se ao creditamento de ICMS referente aos produtos intermediários consumidos e não deve ser interpretado como possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS relativo à aquisição de bens de “uso ou consumo”.**

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

Ressalte-se que, de acordo com o art. 45 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação”. Examine-se:

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

Parágrafo único. **A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consulente após cientificado da nova orientação.  
(Grifou-se).

No entanto, apesar de ter sido cientificada sobre a nova orientação da DOLT/SUTRI (17/11/08), conforme documento de fls. 47 dos autos, a Impugnante não promoveu o estorno dos créditos apropriados, o que acabou por motivar o presente lançamento.

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

Por outro lado, frise-se que de acordo com o art. 47 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *“a resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente”*.

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

Dessa forma, não restam dúvidas de que a Superintendência de Tributação (SUTRI) sustentava, nas consultas respondidas, a distinção entre os créditos referentes à matéria prima e a produto intermediário, daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados.

Posteriormente, com a edição do Decreto nº 44.596, de 13/08/07, que revogou as disposições dos incisos VI e VII do art. 66 e deu nova redação ao inciso III do art. 70, todos do RICMS/02, a SUTRI reformulou as consultas de contribuintes, inclusive a Consulta nº 003/07, formulada pelo estabelecimento matriz da Impugnante, para dar novo entendimento à matéria, ou seja, de que não era permitida a apropriação de créditos referentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação.

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

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

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

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

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

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

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

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

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

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

**VI - Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07 - Redação original:**

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

**VII - Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07 - Redação original:**

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos;

(...).(Grifou-se).

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento;

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

(...)

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

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

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

Assim vinha decidindo o Conselho de Contribuintes até a edição do Decreto nº 45.388 de 02 de junho de 2010, que cessou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento que a SEF/MG pretendia que fosse dado ao tema. É que o art. 2º do referido decreto deixa clara a impossibilidade da apropriação do mencionado crédito ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte. Confira-se:

### **Decreto nº 45.338/10:**

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o estorno de crédito de ICMS na entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação e de insumo empregado no transporte em veículo próprio de produtos destinados a exportação, bem como sobre o pagamento do crédito tributário decorrente do estorno, com dispensa ou redução de multas e juros.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regularizar sua conta gráfica de ICMS. (grifou-se)

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

(...).

Deve-se destacar que a norma do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, supratranscrita, tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha sido modificada, revogada, repristinada ou retroagida a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

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 de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não há como permitir a apropriação, a qualquer tempo efetivada, do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas pelo adquirente.

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

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

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

Contudo é de se registrar novamente que a legislação garante ao contribuinte o afastamento de qualquer penalidade ou da penalidade e juros moratórios, conforme o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caso (art. 106 ou art. 100 do CTN), mas jamais do tributo devido, face ao princípio da legalidade que rege o direito tributário, vale dizer, nascida a relação jurídico-tributária entre o Contribuinte e o Estado, nos termos da lei, esta jamais poderá ser afastada, exceto por decisão administrativa ou judicial.

Assim, pelo acima exposto e, considerando ainda que os créditos extemporâneos foram apropriados de acordo com a solução dada à Consulta de Contribuinte nº 003/07, em que o estabelecimento matriz da Autuada figurou como interessado direto, na condição de consulente, devem ser excluídos, no presente caso, com base no parágrafo único do art. 100, inciso III do CTN, os juros e as multas sobre as exigências relativas ao aproveitamento indevido de crédito relacionado às entradas de material de uso e consumo, utilizados no processo produtivo da Autuada, ocorridas até 13/08/07, data da alteração da redação do inciso III do art. 70 do RICMS/02, vigente no período de 01/01/07 a 13/08/07, considerando a proporcionalidade das exportações realizadas, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07.

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

Mencione-se que o art. 47 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, é claro ao prever que a resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma da legislação tributária que com ela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente:

Art. 47. A resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente.

Assim, a resposta à consulta realizada produziu seus efeitos até a data da 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.

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

As alegações da defesa esbarram no disposto no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que as penalidades foram aplicadas nos termos da Lei nº 6.763/75.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, excluindo-se multas e juros, com fulcro no parágrafo único do art. 100 do CTN, até 13/08/07, voltando os juros incidir a partir de 14/08/07. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Alexandre Pimenta da

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

Rocha, que o julgavam improcedente conforme fundamentos que constarem dos votos vencidos. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Henrique Napoleão Alves e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participou do julgamento, além do signatário, e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 16 de julho de 2013.**

**José Luiz Drumond  
Presidente / Relator**

CC/MIG

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

---

|                   |                                      |                 |
|-------------------|--------------------------------------|-----------------|
| Acórdão:          | 21.075/13/3ª                         | Rito: Ordinário |
| PTA/AI:           | 01.000177877-75                      |                 |
| Impugnação:       | 40.010133738-62                      |                 |
| Impugnante:       | Arcelormittal Brasil S/A             |                 |
|                   | IE: 362094007.13-72                  |                 |
| Proc. S. Passivo: | Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s) |                 |
| Origem:           | DF/Ipatinga                          |                 |

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, nos meses de maio a agosto e outubro de 2007, em face da constatação de aproveitamento de créditos do ICMS, lançados extemporaneamente e de forma proporcional às exportações realizadas, frente às saídas totais do estabelecimento, relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento atuado, no período de agosto de 2002 a julho de 2007.

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 matéria objeto da discussão no presente voto é regida pela Constituição da República de 1988, que ao instituir os tributos, a competência para exigí-los, bem como traçar as linhas do regime da não cumulatividade, determinou que não implica crédito para compensação, salvo determinação em contrário da legislação, quanto às saídas com isenção ou não incidência, acarretando ainda o estorno do imposto porventura creditado:

Art. 155 - .....

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

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

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

.....  
A Carta Magna estabeleceu a não cumulatividade plena do ICMS e os casos em que não haveria manutenção total do crédito pelas entradas, mas remeteu para a legislação complementar a competência para determinar aquelas situações passíveis de aproveitamento dos créditos na entrada, ainda que a saída estivesse beneficiada com a isenção ou não incidência.

Nesse sentido, veio a Lei Complementar n.º 87/96 disciplinar a matéria, nos seguintes termos:

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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

.....  
§ 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 de saída para o exterior;

.....  
Evidente que aqui não há falar-se em restrições, vez que a compensação se refere à mercadoria, seja bem do ativo, matéria-prima, insumos, etc. Entretanto, por determinação contrária da legislação, a mercadoria entrada no estabelecimento, integralizada ou consumida no processo de produção, ainda que a saída seja com não incidência, caso específico das operações de exportação, a lei complementar referida contemplou, com base no permissivo constitucionalmente posto, o direito ao crédito nas entradas, inclusive o material de uso e consumo.

Induvidoso que o aproveitamento de créditos de ICMS relativos à entrada de material para uso e consumo foi permitido quando da publicação da citada Lei Complementar n.º 87/96.

É cediço que a legislação permite o crédito de ICMS relativo à entrada de mercadorias para integrarem ou serem consumidas integralmente no processo produtivo do estabelecimento industrial, na produção de produtos industrializados, inclusive os

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

semielaborados, na hipótese de saída com destino ao mercado externo, exportação. Essa é a dicção do art. 32, inciso II da Lei Complementar n.º 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 semielaboradas, destinadas ao exterior;  
.....

Observa-se que a norma determina a condição para o creditamento do imposto, ou seja, na entrada de mercadorias no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, incluindo os semielaborados, cujo destino seja o exterior; prescreve que não será motivo de estorno.

Portanto, as mercadorias cujo crédito é permitido pela Lei Complementar n.º 87/96 nada mais são do que as matérias-primas, os produtos intermediários e materiais de uso e consumo que, participando do processo produtivo, são elementos indispensáveis na obtenção do novo produto.

As normas estaduais mineiras, em respeito a essa diretiva, traziam a mesma disposição incluída na Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo RICMS/MG, a saber:

Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

Outro é o entendimento para a regra geral e os contribuintes que não realizam operações de venda para o exterior, vez que a legislação tributária determina que o crédito do ICMS pelas entradas de material de uso e consumo somente será permitido a partir de 1º de janeiro de 2020.

Possível inferir que se a intenção da norma é permitir o crédito de material de uso e consumo, nos casos de industrialização de produtos destinados à exportação.

A legislação que rege a matéria, presente no RICMS/02, assim dispõe:

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

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

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2007. (Efeitos de 17/12/02 a 31/12/06)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011. (Efeitos a partir de 1º/01/07)

§ 1º - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

.....

2) o valor do imposto correspondente à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

.....

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

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

.....

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 1º/01/07 a 13/08/07)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 17/12/02 a 31/12/06)

.....(grifos não constam do original)

Deve ser feita, ainda, uma distinção no caso dos autos, lembrando aqui que os créditos dos quais trata a presente autuação, apesar de apropriados extemporaneamente pela Impugnante no exercício de 2007, se referem a entradas de mercadorias realizadas no período de maio de 2002 a agosto de 2007.

Isto porque, em face da norma albergada na Lei Complementar n.º 87/96, por se tratar de contribuinte exportador, o RICMS/02 à época das entradas tratava da matéria no art. 66, com a seguinte disposição:

Art. 66 -

(...)

Parágrafo primeiro - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) o valor do imposto correspondente à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período.

(...)

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

(...)

Na esteira da norma geral, a Lei Complementar n.º 87/96, o mencionado dispositivo do RICMS/MG prescrevia:

**Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07 - Redação original:**

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

Verificadas as normas que regem a matéria é possível perceber com clareza que, para as empresas industriais não exportadoras, o creditamento restringe-se à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Por outro lado, em se tratando de exportação, permitia-se a apropriação de créditos relativos às mercadorias entrada no estabelecimento e por este utilizadas em seu processo industrial ainda que com características de uso e consumo.

Existindo a diferença no Regulamento do ICMS mineiro, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo não é produto intermediário, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Pelo que constava da legislação, à época dos fatos geradores, resta cristalinamente clara a intenção da norma em tratar os exportadores de forma distinta dos demais contribuintes para efeito de crédito do imposto. Este entendimento está, inclusive, em consonância com as normas federais, uma vez que a Lei Complementar n.º 87/96 veio, exatamente, com o intuito de desoneração das exportações. Portanto, a norma mineira não estava sozinha, mas total e adequadamente inserida em um contexto maior.

Não é possível e nem plausível, dentro da melhor técnica de interpretação, afirmar que os dois dispositivos que tratavam separadamente exportadores e não exportadores possuíam igual conteúdo.

É evidente o tratamento diferenciado ao estabelecimento exportador, buscando a interpretação finalística da Lei Complementar n.º 87/96 que traz, em seu bojo, a desoneração da exportação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, a norma regulamentar mineira concedeu diversos créditos aos exportadores, que não são ainda admitidos aos estabelecimentos com foco exclusivamente nacional.

A título de exemplo, o disposto no inciso VII do art. 66 do RICMS/02 autoriza o lançamento dos créditos relativos aos insumos empregados no transporte realizado em veículos próprios, conforme preconiza o dispositivo a seguir transcrito:

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

(...)

**Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07 - Redação original:**

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos;

(...)

Assim, mesmo considerando apenas a legislação estadual, pelo menos em relação às entradas no estabelecimento até 13 de agosto de 2007, data de revogação dos dispositivos do RICMS/02 que autorizavam a apropriação dos créditos ora em análise, os créditos lançados pela Impugnante em relação a materiais e uso e consumo se mostram corretos.

Destaque-se que, no caso em tela, os créditos dos quais trata a presente autuação, apesar de apropriados extemporaneamente pela Impugnante em 2007, se referem a entradas de mercadorias realizadas no período de maio de 2002 a agosto de 2007.

É visível que a ação fiscal trouxe uma interpretação diferenciada, realizada após a revogação dos dispositivos relativos aos exportadores, sendo claro que, até 2007, outros Agentes do Fisco admitiram os creditamentos na forma realizada, amparados pelas normas em vigor à época, convalidando, com este procedimento, a apuração proporcional efetuada.

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

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

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

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

Isto, porém, não quer dizer que a atividade administrativa, nem a atividade jurisdicional devam ficar também submetidas sempre ao mesmo critério, (...), posto que a Administração pode e deve corrigir os seus atos ilegais, e a atividade jurisdicional pode envolver a correção de erros na aplicação da lei, e nestes casos certamente deve ocorrer a produção de efeitos para o passado, como se passa a demonstrar.”

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

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

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

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

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

Ressalte-se que, no presente caso, a Impugnante havia feito uma consulta à Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da SEF/MG, Consulta n.º 03/07 de 05 de janeiro de 2007, que acatou o entendimento do contribuinte, porém, foi expressamente reformulada em momento posterior.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao tratar do processo de consulta, o art. 45 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, é claro ao determinar que a observância da resposta dada exime, o consulente, de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido:

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

O art. 47 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, por sua vez, também é claro ao prever que a resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma da legislação tributária que com ela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente:

Art. 47. A resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente.

Assim, a resposta à consulta realizada pela Impugnante produziu seus efeitos até a data de revogação do inciso VI do art. 66 do RICMS/02, ou seja, 13 de agosto de 2007, pois a partir daí já não havia mais a norma a sustentá-la, não podendo nenhuma exigência, relativa a este período, ser feita em face da ora Impugnante.

Além do acima citado cumpre também ressaltar que as normas contidas no Decreto n.º 45.388, 02 de junho de 2010, publicado em 03 de junho de 2010, não alteram o posicionamento aqui destacado. Isto porque o Decreto n.º 45.388/10 trata de uma situação especial, clara e pontual.

Veja-se o que fica descrito na ementa do Decreto n.º 45.388/10:

### **DECRETO Nº 45.388, DE 2 DE JUNHO DE 2010**

Dispõe sobre o pagamento do crédito tributário, com dispensa ou redução de multas e juros, decorrente de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação, ou à entrada de insumos empregados no transporte do referido produto em veículo próprio."

Assim, as regras contidas no Decreto n.º 45.388/10 só devem ser aplicadas para os casos de pagamento do crédito tributário com dispensa ou redução de multas e juros e não para todos os casos.

Reforça este entendimento a Resolução n.º 4.229/10 que disciplina as regras contidas no Decreto n.º 45.388/10.

Conclui-se, portanto, que os créditos relativos às aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento exportador, diferentemente dos demais contribuintes são passíveis de utilização, pelo menos, até a mudança na legislação estadual.

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

Dessa forma, por qualquer prisma que se analise a questão, no caso concreto, deve ser concedido o crédito relativo aos materiais de uso e consumo consumidos no processo produtivo, na proporção das saídas destinadas ao exterior.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 16 de julho de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**

CC/MIG

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

---

|                   |                                      |                 |
|-------------------|--------------------------------------|-----------------|
| Acórdão:          | 21.075/13/3ª                         | Rito: Ordinário |
| PTA/AI:           | 01.000177877-75                      |                 |
| Impugnação:       | 40.010133738-62                      |                 |
| Impugnante:       | Arcelormittal Brasil S/A             |                 |
|                   | IE: 362094007.13-72                  |                 |
| Proc. S. Passivo: | Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s) |                 |
| Origem:           | DF/Ipatinga                          |                 |

---

Voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Pimenta da Rocha, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A Impugnante foi notificada do Auto de Infração em 30/10/12. A acusação fiscal imputa a ausência de recolhimento de ICMS em razão da falta de estorno de crédito extemporâneo relativos às entradas de bens de uso ou consumo aplicados no processo de industrialização na proporção das exportações ocorridas de 05/02 a 08/07.

Assim, exigem-se estornos de créditos de ICMS relativos a entradas ocorridas de maio de 2002 a agosto de 2007. A ciência da autuação deu-se apenas em 30/10/12. Evidente, portanto, que o crédito tributário encontra-se extinto pela decadência (CTN, art. 156, V), nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

A divergência de entendimento consiste na aplicação do art. 173, I do CTN, de que a falta de recolhimento do ICMS atrai a aplicação do referido artigo:

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. (sem grifos no original)

Ocorre que esse artigo aplica-se, conforme doutrina majoritária e entendimento jurisprudencial já consolidado do Superior Tribunal de Justiça – STJ, apenas no caso de não recolhimento do tributo. Ocorrendo recolhimento, ainda que em quantia ínfima, há valor a ser “homologado”, o que impõe a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, que possui a seguinte redação:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

Assim, conforme entendimento uníssono do STJ, aplica-se o art. 173, I do CTN apenas:

O PRAZO DECADENCIAL QUINQUÊNIAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEÓFI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005)" (EXCERTO DO VOTO DO MIN. LUIZ FUX NO RESP. Nº – SC, DJ DE 18/09/09)

Logo, evidente que extinto o crédito tributário pela decadência (CTN, art. 156, V), já que decorridos mais de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador (estorno de crédito extemporâneo relativos às entradas de bens de uso ou consumo ocorridas de maio de 2002 a agosto de 2007) e a ciência do Auto de Infração (30/10/12).

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos exercícios de 2002 a 2007, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências relativas ao período de 2002 a 2007 encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 30/10/12

Posto isto, a divergência de meu voto é para que sejam excluídas as exigências totais anteriores a 29/10/07 nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

**Sala das Sessões, 16 de julho de 2013.**

**Alexandre Pimenta da Rocha**  
**Conselheiro**