

Acórdão: 5.771/23/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002559768-26  
Recurso de Revisão: 40.060156763-10  
Recorrente: Aperam Inox América do Sul S.A.  
IE: 687013342.03-52  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: ARNALDO SOARES MIRANDA DE PAIVA/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso. Recurso de Revisão não conhecido à unanimidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, inerentes ao período de janeiro a dezembro de 2018:

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo. Exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, respectivamente, ambos da Lei nº 6.763/75;

2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo. Exigências de ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário, nos termos dos demonstrativos acostados às págs. 927/928, excluindo as exigências fiscais referentes aos valores já estornados pela Autuada, de acordo com as normas estabelecidas no Regime Especial nº 45.000.005.162-01, do qual é beneficiária.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 24.480/23/1ª, decidiu, em preliminar, à unanimidade, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento e pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 927/928, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Freitrich 5.771/23/CE

Augusto Ribeiro Heidenreich, que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Pedro Henrique Silva Anselmo.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o presente Recurso de Revisão.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: Acórdãos n<sup>os</sup> **4.119/13/CE**, **3.894/12/CE**, **19.471/11/2<sup>a</sup>**, **4.844/17/CE**, **4.845/17/CE**, **24.096/22/3<sup>a</sup>** e **24.113/22/1<sup>a</sup>**.

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CCMG, em parecer fundamentado, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

---

### **DECISÃO**

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

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n<sup>o</sup> 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo normativo, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Feitas essas considerações, passa-se à análise da admissibilidade do Recurso em apreço.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos n<sup>os</sup> **4.119/13/CE**, **3.894/12/CE**, **19.471/11/2<sup>a</sup>**, **4.844/17/CE**, **4.845/17/CE**, **24.096/22/3<sup>a</sup>** e **24.113/22/1<sup>a</sup>**.

No tocante às decisões indicadas como paradigmas, referentes aos Acórdãos n<sup>os</sup> 4.119/13/CE, 3.894/12/CE, 19.471/11/2<sup>a</sup>, 4.844/17/CE e 4.845/17/CE, cumpre registrar que não cabe análise de divergência jurisprudencial, uma vez que as respectivas publicações ocorreram há mais de cinco anos da data da publicação da decisão recorrida (publicada em 30/10/23), considerando-se a previsão constante do inciso I do art. 165 do RPTA. No mesmo sentido, é a situação dos Acórdãos de n<sup>os</sup>

14.549/00/1ª, 15.478/02/1ª e 2.665/02/CE (PTAs citados às págs. 34 do recurso) mencionados no bojo da peça recursal.

**Acórdãos indicados como paradigmas de nºs 24.096/22/3ª e 24.113/22/1ª**

Quanto à decisão indicada como paradigma consubstanciada no **Acórdão nº 24.113/22/1ª**, ressalta-se que ela foi publicada há menos de 05 anos da decisão recorrida e é definitiva na esfera administrativa. Estando, portanto, apta a ser analisada quanto aos pressupostos de admissibilidade do presente recurso.

Já a decisão indicada como paradigma consubstanciada no **Acórdão nº 24.096/22/3ª**, também publicada há menos de 05 anos da decisão recorrida, foi submetida à Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes, em sede de Recurso de Revisão, sendo mantida a decisão *a quo* conforme Acórdão nº 5.606/22/CE. Portanto, referida decisão encontra-se apta a ser analisada quanto aos pressupostos de admissibilidade do presente recurso.

Sustenta a Recorrente que *“a análise do Acórdão recorrido também permite observar a existência de clara alteração de critérios jurídicos pela Câmara a quo, uma vez comparados os fundamentos da autuação com aqueles utilizados para a confirmação do lançamento debatido”*.

Diz que *“a empresa fora autuada por ter se creditado de bens que na visão do fiscal autuante representariam materiais de uso e consumo, ao passo que quando da confirmação da autuação pela decisão recorrida, afirmou a Câmara a quo que os bens envolvidos representariam partes e peças de máquinas e equipamentos”*.

E que *“além disso, a despeito de ter a autuação destacado que a violação praticada pela empresa teria sido a “apropriação indevida de créditos de ICMS”, diante do pedido de exclusão da multa de revalidação pelo contribuinte quando da impugnação apresentada, a C. Câmara recorrida houve por rejeitar o pedido ao suposto de que a autuação envolveria o “aproveitamento indevido de créditos de ICMS”*.

Entende que *“nesse cenário de evidente alteração de critérios jurídicos em desrespeito às previsões do art. 146 do CTN, tem-se por clara a divergência jurisprudencial com outros julgados deste CC/MG”*.

Às págs. 10/11 do Recurso, a Recorrente transcreve excertos do acórdão recorrido e do paradigma de nº 24.096/22/3ª, no intuito de demonstrar a suposta divergência.

Em seguida, assevera a Recorrente que *“o comparativo elaborado evidencia que os pontos identificados pela Recorrente no Acórdão recorrido vão totalmente de encontro ao entendimento deste CC/MG a respeito dos elementos para configuração da alteração de critérios jurídicos em prejuízo às previsões do CTN”*.

Acredita que *“situação semelhante ocorre se analisado o Acórdão 24.113/22/1ª”*, também indicado como paradigma.

Reforça que *“inobstante os fundamentos adotados pela fiscalização quando da autuação, no sentido de que a empresa teria se creditado indevidamente na*

*aquisição de bens de uso e consumo, a decisão recorrida acabou por confirmar o lançamento ao suposto de que o creditamento realizado estaria equivocado por ter envolvido partes e peças de maquinários – ou seja, fundamentação totalmente divergente daquela utilizada pelo fiscal autuante”.*

*Destaca que “inclusive, mais uma vez, verifica-se a imprescindibilidade da prova pericial para a escorreita apuração no caso dos autos, visto que o fiscal autuante defendeu serem os materiais autuados bens de uso e consumo, a C. Câmara a quo defende serem tais bens partes e peças de equipamentos, enquanto o contribuinte defende serem produtos intermediários”.*

*Acrescenta que “é possível ainda observar que o Acórdão recorrido afirma envolver a autuação “aproveitamento indevido de créditos de ICMS”, o que seria suficiente para manter-se a aplicação da multa de revalidação no caso dos autos. Contudo, como mencionado, tem-se que a acusação fiscal posta no auto de infração foi “apropriou indevidamente créditos do ICMS relativos às aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo””.*

*Conclui que “a decisão recorrida interpreta a situação autuada de forma totalmente divergente da fiscalização, sendo incontestável a manutenção da multa de revalidação no presente feito vai de encontro às previsões do CTN, em especial do art. 146 que veda a alteração de critérios jurídicos após a formalização de qualquer autuação”.*

No entanto, ao contrário da alegação da Recorrente, não se verifica qualquer divergência entre as decisões confrontadas, quanto à aplicação da legislação tributária.

Importa, inicialmente, transcrever abaixo as ementas das decisões recorrida e indicadas como paradigmas, demonstrando a divergência de matéria nelas tratada:

**ACÓRDÃO Nº 24.480/23/1ª (DECISÃO RECORRIDA)**

**EMENTA**

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 70, INCISOS III E XVII DO RICMS/02, QUE VEDAM A APROPRIAÇÃO DE TAIS CRÉDITOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO RETIFICADO PELO FISCO, APÓS ANÁLISE DOS ARGUMENTOS DA IMPUGNANTE. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DO ICMS APURADO, ACRESCIDO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RESULTANTE DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL PELAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO DO

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

ESTABELECIMENTO AUTUADO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS ART. 5º, § 1º, "6" C/C ART. 6º, INCISO II E ART. 12º, § 2º, TODOS LEI Nº 6.763/75, E ART. 43, § 8º DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

**ACÓRDÃO: 24.096/22/3ª (PARADIGMA)**

RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.002028004-56

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. CORRETA A INCLUSÃO DO SÓCIO-ADMINISTRADOR DO ESTABELECIMENTO AUTUADO NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO ART. 135, INCISO III DO CTN C/C ART. 21, § 2º, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CONTA CAIXA E/OU BANCOS, O INGRESSO DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 49, §§ 1º E 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 194, § 3º DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO, COM O DESMEMBRAMENTO EM PTA DISTINTO, DAS EXIGÊNCIAS RECONHECIDAS PELA AUTUADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO. CONSTATADA A MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU COM EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA, INDUZINDO À PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONFORME ART. 194, § 3º DO RICMS/02 (ART. 196, § 2º - VIGÊNCIA A PARTIR DE 21/12/19). CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

**ACÓRDÃO: 24.113/22/1ª (PARADIGMA)**

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.002004591-96

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - REMETENTE – DESTAQUE INDEVIDO DE ICMS/ST. A AÇÃO DA INDUSTRIAL, AO DESTACAR O ICMS/ST DE FORMA INDEVIDA, CONCORREU PARA QUE A DESTINATÁRIA DISTRIBUIDORA DEIXASSE DE PRATICAR A ST QUE LHE ERA DEVIDA. RESPONSABILIDADE PREVISTA NO ART. 21, INCISO XII DA LEI Nº 6.763/75 E NO ART. 124, INCISO II DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL - EMPRESAS INTERDEPENDENTES. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA, INCIDENTE NAS SAÍDAS DE MERCADORIAS COM DESTINO A OUTRO CONTRIBUINTE. AS MERCADORIAS FORAM RECEBIDAS COM RECOLHIMENTO INDEVIDO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, TENDO EM VISTA A INTERDEPENDÊNCIA ENTRE A AUTUADA E SEU FORNECEDOR DAHUER LABORATÓRIO LTDA, DEFINIDA NOS TERMOS DO ART. 113 C/C OS INCISOS IV, V E IX DO ART. 115, AMBOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXVII, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL - EMPRESAS INTERDEPENDENTES. CONSTATADA A FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST DEVIDO NO MOMENTO DAS SAÍDAS DAS MERCADORIAS, LISTADAS CAPÍTULO 20, DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 DO ESTABELECIMENTO AUTUADO. ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO DO ICMS/ST À AUTUADA (ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO INTERDEPENDENTE), EM RAZÃO DA INTERDEPENDÊNCIA ENTRE A AUTUADA E SEU FORNECEDOR DAHUER LABORATÓRIO LTDA, DEFINIDA NOS TERMOS DO ART. 113 C/C OS INCISOS IV, V E IX DO ART. 115, AMBOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO MENCIONADO REGULAMENTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXVII, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). CONSTATADO QUE A AUTUADA NÃO RECOLHEU O ICMS/ST RELATIVO AO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM (ADICIONAL DE DOIS PONTOS PERCENTUAIS NA ALÍQUOTA DO IMPOSTO), NOS TERMOS DO ART. 2º, INCISO VI, DO DECRETO Nº 46.927/15. INFRAÇÃO

CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS/ST RELATIVO AO FEM E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO III DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Observa-se, do inteiro teor da decisão paradigma constante do Acórdão nº 24.096/22/3ª, que nela restou rechaçada a alegação da Impugnante de que houve mudança de critério jurídico em razão da juntada de documentos aos autos pelo Fisco após a impugnação. Veja-se como dispõe o excerto extraído da decisão paradigma:

**ACÓRDÃO Nº 24.096/22/3ª (PARADIGMA)**

(...)

DAS LIÇÕES ACIMA, DEPREENDE-SE, COMO JÁ AFIRMADO, **QUE NO CASO DOS AUTOS, NÃO HOUE QUALQUER ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO**, POIS: (I) NÃO HOUE MUDANÇA DE INTERPRETAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO SOBRE A MATÉRIA EM DISCUSSÃO OU REVISÃO/MODIFICAÇÃO DE UMA INTERPRETAÇÃO ANTERIORMENTE EXISTENTE; (II) O PRESENTE LANÇAMENTO NÃO SOFREU QUALQUER ALTERAÇÃO, FÁTICA OU JURÍDICA, DESDE A SUA FORMALIZAÇÃO; (III) O LANÇAMENTO NÃO SE PAUTOU EM MODIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL; (IV) POR CONSEQUÊNCIA, NÃO HOUE APLICAÇÃO RETROATIVA DE UM ENTENDIMENTO NOVO SOBRE A MATÉRIA.

(...)

(DESTACOU-SE)

Da mesma forma, na decisão paradigma consubstanciada no Acórdão nº 24.113/22/1ª, refutando a alegação da Impugnante contrária à reformulação do lançamento ocorrida naqueles autos, restou também rechaçada a hipótese de mudança de critério jurídico nos seguintes termos:

**ACÓRDÃO Nº 24.113/22/1ª (PARADIGMA)**

(...)

**TAMPOUCO PODE-SE ACATAR O ARGUMENTO DA IMPUGNANTE/AUTUADA DE QUE A REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO IMPLICA EM ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO**, O QUE VIOLARIA O DISPOSTO NO ART. 146 DO CTN, BEM COMO, NÃO TEM RAZÃO A COOBRIGADA QUANDO AFIRMA QUE DE ACORDO COM O ART. 168 DA LEI Nº 6.763/75, A REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO SOMENTE PODERIA SER EFETIVADA QUANDO HOUVESSE “REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, INCLUSÃO DE NOVA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL OU MATERIAL (DA INFRAÇÃO) OU ALTERAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA”, INEXISTINDO AUTORIZAÇÃO PARA MODIFICAÇÃO DE FUNDAMENTO PARA HIPÓTESE DE ATRIBUIÇÃO DE “RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA”.

(...)

COMO SE VÊ, NÃO HÁ ÓBICE PARA QUE A FISCALIZAÇÃO PROCEDA À REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO, TAMPOUCO HOUE MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO.

OBSERVA-SE QUE A DOUTRINA LECIONA QUE OCORRE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO QUANDO A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA SIMPLEMENTE MUDA DE INTERPRETAÇÃO, SUBSTITUI UMA INTERPRETAÇÃO POR OUTRA, SEM QUE SE POSSA DIZER QUE QUALQUER DAS DUAS SEJA INCORRETA. NAS PALAVRAS DO PROFESSOR KYIOSHI HARADA:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria. (Grifou-se)

NESSE SENTIDO, IMPORTANTE A TRANSCRIÇÃO DOS ENSINAMENTOS DO ILUSTRE TRIBUTARISTA HUGO DE BRITO MACHADO A RESPEITO DA MATÉRIA (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 28ª EDIÇÃO, 2006, MALHEIROS, PÁG. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta.

Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado.

(Grifou-se)

INDIVIDUOSO QUE OS IMPUGNANTES COMPREENDERAM E SE DEFENDERAM CLARAMENTE DA ACUSAÇÃO FISCAL, COMPLETA E IRRESTRITAMENTE, CONFORME SE VERIFICA PELAS IMPUGNAÇÕES APRESENTADAS, QUE ABORDAM TODOS OS ASPECTOS RELACIONADOS COM A SITUAÇÃO, OBJETO DA AUTUAÇÃO, NÃO SE VISLUMBRANDO, ASSIM, NENHUM PREJUÍZO AO EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA.

(DESTACOU-SE)

No que se refere à decisão recorrida, verifica-se que não há qualquer fundamento acerca da interpretação do disposto no art. 146 do CTN para que se compare a suposta divergência de entendimento das Câmaras de Julgamentos quanto à matéria.

Diante disso, como não há qualquer menção nos fundamentos da decisão, fica prejudicada a análise pertinente.

Não obstante, constata-se, de uma simples leitura da decisão recorrida, que os fundamentos nela apresentados não destoam da acusação fiscal como tangenciado pela Recorrente.

Nesse aspecto, observa-se que restou consignado o seguinte na decisão recorrida:

**ACÓRDÃO Nº 24.480/23/1ª (DECISÃO RECORRIDA)**

(...)

**DO MÉRITO**

**DA IRREGULARIDADE “1” - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO MATERIAL DE USO E CONSUMO**

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A **APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS**, NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2018, **RELATIVOS A MATERIAIS DE USO E CONSUMO**.

COMO JÁ AFIRMADO, A GLOSA DOS CRÉDITOS SE RESTRINGE A “MATERIAIS REFRAATÓRIOS” DIVERSOS, CUJAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO AUTUADO OCORRERAM EM DATAS POSTERIORES A 01/04/17.

(...)

**NO ENTANTO, AO CONTRÁRIO DAS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE, OS CRÉDITOS POR ELA APROPRIADOS NÃO ENCONTRAM RESPALDO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE.**

PARA DEMONSTRAR A CORREÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL, MOSTRA-SE NECESSÁRIA, INICIALMENTE, A ABORDAGEM DAS NORMAS LEGAIS QUE REGEM A MATÉRIA, COM ESPECIAL ENFOQUE NAQUELAS QUE ESTABELECEM O DIREITO OU A VEDAÇÃO À APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS, PARA COMPENSAÇÃO COM OS DÉBITOS PELAS SAÍDAS SUBSEQUENTES DAS MESMAS MERCADORIAS OU OUTRAS DELAS RESULTANTES.

(...)

DE ACORDO COM ESSAS DECISÕES, RESTA CRISTALINO QUE A **VEDAÇÃO DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS CORRESPONDENTES ÀS ENTRADAS DE MATERIAIS DE USO OU CONSUMO** ESTÁ EM PERFEITA SINTONIA COM A REGRA CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS.

POR OUTRO LADO, O ART. 33, CAPUT E INCISO I DA LC Nº 87/96 ESTABELECE QUE, NA APLICAÇÃO DO ART. 20 DA MESMA LEI, DEVERÁ SER OBSERVADO QUE **OS CRÉDITOS DE MATERIAIS DE**

**USO E CONSUMO SOMENTE DARÃO DIREITO A CRÉDITOS DE ICMS A PARTIR DE 01/01/33.**

(...)

O ART. 66, INCISO V, ALÍNEA “B” DO RICMS/02 PERMITE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, ASSIM ENTENDIDOS AQUELES QUE SEJAM CONSUMIDOS OU INTEGREM O PRODUTO FINAL NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO INDISPENSÁVEL À SUA COMPOSIÇÃO.

(...)

HÁ QUE SE DESTACAR QUE OS CONCEITOS DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE USO OU CONSUMO SÃO MUTUAMENTE EXCLUSIVOS, NO QUE CONCERNE AO DIREITO A CRÉDITOS DE ICMS. ASSIM, QUANDO A ALÍNEA “B” DO INCISO V DO ART. 66 FAZ ALUSÃO AO TERMO “CONSUMIDOS”, NÃO ESTÁ FAZENDO MENÇÃO A BENS COM AS CARACTERÍSTICAS DE “MATERIAIS DE USO E CONSUMO”, SOB PENA DE ABSOLUTA CONTRADIÇÃO.

NA VERDADE, TAL DISPOSITIVO LEGAL ESTÁ A AFIRMAR QUE SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS AQUELES QUE, EMBORA NÃO SE INTEGREM AO PRODUTO FINAL, SEJAM UTILIZADOS DIRETAMENTE NA INDUSTRIALIZAÇÃO E OBTENÇÃO DO PRODUTO FINAL.

**ESCLAREÇA-SE QUE, DE ACORDO COM A NORMA ESTABELECIDA NO § 22 DO ART. 66 DO RICMS/02 (EFEITOS A PARTIR DE 01/04/17), NÃO SE COMPREENDE NO CONSUMO A QUE SE REFERE A ALÍNEA “B” DO INCISO V DO CAPUT O DESGASTE DE PARTES E PEÇAS DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO.**

(...)

COMO JÁ AFIRMADO, **OS MATERIAIS REFRAATÓRIOS SÃO DESTINADOS À REPOSIÇÃO OU A MANUTENÇÕES DIVERSAS,** MOTIVO PELO QUAL SE ENQUADRAM NA REGRA ESTABELECIDA NO § 13 DO ART. 66 DO RICMS/02, **NÃO GERANDO, POIS, DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS.**

(...)

POR CONSEQUÊNCIA, SEM A NECESSIDADE DE MAIORES ANÁLISES, **TODOS OS MATERIAIS REFRAATÓRIOS OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO NÃO GERAM DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS,** POR FORÇA DA VEDAÇÃO ESTABELECIDA NO ART. 70, INCISOS III E XVII DO RICMS/02, **UMA VEZ QUE TODOS ELES DERAM ENTRADA NO ESTABELECIMENTO AUTUADO EM DATAS POSTERIORES A 01/04/17.**

(...)

NÃO HÁ QUALQUER DÚVIDA DE QUE OS MATERIAIS REFRAATÓRIOS SÃO PARTES DE EQUIPAMENTOS INDIVIDUALIZADOS, CUJOS CRÉDITOS SÃO VEDADOS PELO ART. 70, INCISO XVII DO RICMS/02, QUANTO ÀS AQUISIÇÕES POSTERIORES A 01/04/17.

(...)

CONCLUINDO, ANALISANDO-SE AS PLANILHAS ELABORADAS PELO FISCO, VERIFICA-SE QUE TODOS OS MATERIAIS REFRAATÓRIOS OBJETO DA PRESENTE ATUAÇÃO, PELAS RAZÕES JÁ EXPOSTAS, ENQUADRAM-SE NAS HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 66, §§ 13 E 22 DO RICMS/02, SENDO CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

(...)

ASSIM, CORRETAMENTE AGIU O FISCO AO EFETUAR A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS PRODUTOS OBJETO DA AUTUAÇÃO, UMA VEZ QUE EFETIVAMENTE CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CUJOS CRÉDITOS SÃO VEDADOS PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE, NOS TERMOS PREVISTOS NO ART. 70, INCISOS III E XVII DO RICMS/02.

(...)

(DESTACOU-SE)

Nota-se que é citado expressamente no acórdão recorrido que “a irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2018, relativos a materiais de uso e consumo” e que “a glosa dos créditos se restringe a “materiais refratários” diversos, cujas entradas no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17”.

O acórdão recorrido esclarece também que, “de acordo com a norma estabelecida no § 22 do art. 66 do RICMS/02 (efeitos a partir de 01/04/17), não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do caput o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento”.

Frisa que os materiais refratários objeto de autuação “são destinados à reposição ou a manutenções diversas, motivo pelo qual se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS”, “por força da vedação estabelecida no art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02, uma vez que todos eles deram entrada no estabelecimento autuado em datas posteriores a 01/04/17”.

Nesse diapasão, entendeu o voto vencedor da decisão recorrida que todos os materiais refratários objeto da autuação “são partes de equipamentos individualizados, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso XVII do RICMS/02, quanto às aquisições posteriores a 01/04/17”, e que “enquadram-se nas hipóteses previstas no art. 66, §§ 13 e 22 do RICMS/02, sendo caracterizados como materiais de uso e consumo”.

Por fim, o acórdão recorrido deixou consignado que “corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação, uma vez que efetivamente caracterizados como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que a decisão recorrida também afasta o aproveitamento dos créditos de ICMS, no tocante às partes e peças, em face da revogação do inciso V da Instrução Normativa – IN SLT nº 01/86, pela IN Sutri nº 01/17, nos seguintes termos:

**PORÉM, O INCISO V DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86, COM VIGÊNCIA ATÉ 31/03/17, DEFINIA TAMBÉM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS AS PARTES E PEÇAS QUE, MAIS QUE MEROS COMPONENTES DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, DESENVOLVESSEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, EM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA, RESULTANDO NA PERDA DE SUAS DIMENSÕES OU CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS, EXIGINDO, POR CONSEQUENTE, A SUA SUBSTITUIÇÃO PERIÓDICA EM RAZÃO DE SUA INUTILIZAÇÃO OU EXAURIMENTO, EMBORA PRESERVADA A ESTRUTURA QUE AS IMPLEMENTAVA OU AS CONTIVESSE.**

(...)

**ESSA EXCEÇÃO, NO ENTANTO, CONTIDA NO INCISO V SUPRACITADO, FOI REVOGADA, EM 01/04/17, PELO ART. 2º, INCISO I, COM VIGÊNCIA ESTABELEÇIDA PELO ART. 4º, AMBOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 1 DE 04/01/17, IN VERBIS:**

(DESTACOU-SE)

A decisão *a quo* também rechaçou o pleito da Defesa no sentido de considerar os créditos relativos à entrada dos itens autuados como bens do imobilizado:

POR OUTRO LADO, SOB O PRISMA DO § 6º DO ART. 66 DO RICMS/02, AS PARTES E PEÇAS SOMENTE GERAM DIREITO A CRÉDITOS DO IMPOSTO SE A SUBSTITUIÇÃO DESTAS RESULTAR EM AUMENTO DA VIDA ÚTIL DOS BENS DO IMOBILIZADO EM QUE FOREM EMPREGADAS, POR PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES.

(...)

QUANTO A ESSE TEMA, O ACÓRDÃO Nº 20.182/11/1ª DESTE E. CONSELHO É BASTANTE ESCLARECEDOR, AO AFIRMAR QUE CABE À EMPRESA AUTUADA COMPROVAR, PARA FINS DE DIREITO A CRÉDITOS DO IMPOSTO, QUE AS PARTES E PEÇAS GERAM AUMENTO DA VIDA ÚTIL DO BEM EM QUE EMPREGADAS, IN VERBIS:

ACÓRDÃO Nº 20.182/11/1ª

QUANDO SE TRATAR DE PARTES E PEÇAS, PORTANTO, CABE À AUTUADA COMPROVAR QUE A SUBSTITUIÇÃO NÃO DECORRE DE MEROS REPAROS E MANUTENÇÃO (COMO EFETIVAMENTE CONTABILIZOU TAIS AQUISIÇÕES), MAS SIM DE UMA REFORMA QUE AUTORIZA AFIRMAR QUE O BEM FOI RENOVADO, COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL PELO PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, TUDO DEVIDAMENTE DEMONSTRADO E CONTABILIZADO NOS TERMOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.

A RESTRIÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA ENCONTRA RESPALDO EXATAMENTE NA LEI CONTÁBIL UTILIZADA NA FUNDAMENTAÇÃO DA IMPUGNANTE, E, EM ESPECIAL, NOS §§ 1º E 2º DO ART. 301 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA.

TAL COMPROVAÇÃO **NÃO** REQUER A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL, POIS TAL FATO (AUMENTO DA VIDA ÚTIL DE BEM DO IMOBILIZADO) DEVE CONSTAR NA PRÓPRIA ESCRITA CONTÁBIL DA EMPRESA, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO PRÓPRIA QUE REGE A MATÉRIA.

ASSIM, TRATANDO-SE DE PARTES E PEÇAS DE UM BEM PRINCIPAL, CABERIA À IMPUGNANTE COMPROVAR QUE A SUA SUBSTITUIÇÃO **NÃO** SERIA DECORRENTE DE MEROS REPAROS, REPOSIÇÕES OU MANUTENÇÕES, MAS SIM DE UMA REFORMA QUE AUTORIZASSE AFIRMAR QUE O BEM FOI RENOVADO, COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL POR PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, TUDO DEVIDAMENTE DEMONSTRADO E CONTABILIZADO NOS TERMOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE, **PROVA NÃO PRODUZIDA NOS AUTOS, MESMO PORQUE A IMPUGNANTE APROPRIOU OS CRÉDITOS DESSAS PARTES (MATERIAIS REFRAATÓRIOS) COMO SE INTERMEDIÁRIOS FOSSEM E NÃO COMO INTEGRANTES DE SEU ATIVO IMOBILIZADO.**

RESSALTE-SE QUE A RESTRIÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA ENCONTRA RESPALDO EXATAMENTE NA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL E, EM ESPECIAL, NOS §§ 1º A 3º DO ART. 346 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA (DECRETO FEDERAL Nº 3.000/99 - ATUAL DECRETO Nº 9.580/18 – ART. 354), IN VERBIS:

(...)

A CONCLUSÃO É A MESMA EM RELAÇÃO ÀS HIPÓTESES PREVISTAS NO § 12º DO MESMO ART. 66, ABAIXO REPRODUZIDAS:

(...)

Por fim, diferente do entendimento externado pela Recorrente, verifica-se, das decisões deste Conselho de Contribuintes referentes a estorno de créditos de ICMS, que as expressões “*apropriou indevidamente créditos de ICMS*” e “*aproveitamento indevido de créditos de ICMS*” são utilizadas como sinônimas, não ensejando qualquer alteração na acusação fiscal a utilização de uma ou de outra expressão. Da mesma forma, se apresenta a legislação mineira:

**Lei nº 6.763/75**

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por **apropriar crédito** em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do **crédito indevidamente apropriado**;

Art. 160-A. Não será objeto de impugnação o crédito tributário resultante das situações a seguir indicadas, hipótese em que será denominado crédito tributário de natureza não contenciosa:

(...)

III - do ICMS proveniente do **aproveitamento indevido do crédito** decorrente de operação ou prestação interestadual, calculado mediante aplicação de alíquota interna;

### **RICMS/02**

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

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao **aproveitamento indevido** e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

(destacou-se)

Da simples leitura da decisão recorrida, constata-se, sem qualquer esforço, o equívoco da Recorrente ao alegar que os fundamentos da decisão seriam divergentes dos fundamentos utilizados na autuação fiscal.

Percebe-se que o que transparece do Recurso de Revisão é a contrariedade da Recorrente com o teor da decisão, o que não tem o condão de provocar a reapreciação do julgamento.

Ressalta-se que, para haver divergência de decisão, em relação à decisão recorrida, quanto à aplicação da legislação tributária, dever-se-ia ocorrer, pelo menos,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamentos similares para se poder avaliar se as Câmaras decidiram de forma divergente em relação à mesma matéria.

Do exposto, verifica-se que não há como se concluir pela alegada divergência quando se comparam matérias tão distintas umas das outras, bem como não há na decisão recorrida fundamento acerca da interpretação do disposto no art. 146 do CTN.

Nesse sentido, como dito e merece ser frisado pela importância, não demonstrou a Recorrente divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Como o pressuposto de cabimento do presente recurso é justamente a existência de decisão divergente quanto à aplicação da legislação tributária sobre a mesma matéria e sob as mesmas circunstâncias, com todas as considerações acima expostas, verifica-se que esta situação não restou configurada nos presentes autos.

Diante do exposto, reputa-se não atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo normativo.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do presente Recurso de Revisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), André Barros de Moura, Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 19 de dezembro de 2023.**

**Cindy Andrade Morais**  
**Relatora**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

P