

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.989/25/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003157186-15
Recurso de Revisão: 40.060159883-46
Recorrente: Arcelormittal Brasil S.A.
IE: 367094007.03-33
Recorrida: 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 2019:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo;
- falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art.55, inciso XXVI ambos da Lei nº 6.763/75.

A 3^a Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 25.312/25/3^a, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Pedro Henrique Silva Anselmo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de págs. 281/309, acompanhado dos documentos de págs. 310/371.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 373/388, 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.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

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 nº 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.

Do Recurso da Autuada

De início, no tocante às decisões indicadas como paradigmas, referentes aos Acórdãos 19.471/11/2^a, 3.894/12/CE, 4.119/13/CE, 4.844/17/CE e 4.845/17/CE, cumpre registrar que não cabe análise de divergência jurisprudencial, uma vez que foram publicadas há mais de 05 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida.

Como se vê pelo número de dois dígitos entre as barras no número de identificação de cada um deles (que representa o ano de sua publicação) tais acórdãos são do período de 2011 a 2017, ao passo que a decisão recorrida, consubstanciada no Acórdão nº 25.312/25/3^a, foi disponibilizada no Diário Eletrônico em 20/08/25, sob o nº 34/25.

Lado outro, a decisão referente ao Acórdão nº 24.096/22/3^a encontra-se apta para ser analisada quanto ao cabimento do Recurso, tendo em vista que foi disponibilizada no Diário Eletrônico em 13/05/22, portanto, há menos de 05 (cinco) anos da publicação da decisão recorrida, ocorrida em 2025, considerando-se a previsão constante no inciso I do art. 165 do RPTA.

Registra-se que tal decisão paradigma foi submetida à Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes, em sede de Recurso de Revisão, o qual foi conhecido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e não provido, conforme Acórdão nº 5.606/22/CE, que confirmou a decisão do Acórdão nº 24.096/22/3^a.

Da mesma forma, a decisão referente ao Acórdão nº 24.113/22/1^a também se encontra apta para ser analisada quanto ao cabimento do Recurso, tendo em vista que foi disponibilizada no Diário Eletrônico em 15/06/22, portanto, há menos de 05 (cinco) anos da publicação da decisão recorrida, ocorrida em 2025, considerando-se a previsão constante no inciso I do art. 165 do RPTA.

A Recorrente afirma que “*a Fiscalização não se atenta à aplicação do princípio da não cumulatividade tributária, na medida em que a jurisprudência dos tribunais dispensa o pagamento do diferencial de alíquotas e autoriza a apropriação creditícia de ICMS na aquisição de produtos intermediários essenciais ao processo produtivo*”.

Aduz que os produtos glossados, tais como os anéis de refrigeração, roletes, bicos de guia, insertos, buchas, calhas, chapas, cilindros de laminação, correias transportadoras, refratários, discos de laminação, luvas, painéis refrigerados, rolos, tampas e tubos, evidentemente são bens intermediários, não comportando classificação como partes e peças de máquinas e equipamentos, como constou do acórdão recorrido.

Alega que “*a decisão recorrida também promoveu efetiva alteração de critérios jurídicos no que tange aos fundamentos da autuação*” visto que os bens objeto do estorno “*na visão do fiscal autuante representariam materiais de uso e consumo*”, ao passo que na decisão, “*afirmou a Câmara a quo que os bens envolvidos representariam partes e peças de máquinas e equipamentos*”.

Acrescenta, ainda sob a alegação de mudança de critério jurídico, que apesar de a autuação ter afirmado que “*a violação praticada pela empresa teria sido a ‘apropriação indevida de créditos do ICMS’*”, ao analisar pedido de exclusão da multa de revalidação, “*a C. Câmara recorrida houve por rejeitar o pedido ao suposto de que a autuação envolveria o ‘aproveitamento indevido de créditos de ICMS’*”.

Conclui que essas situações demonstram que houve “*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...*” “*...em desrespeito às previsões do art. 146 do CTN, tem-se por clara a divergência jurisprudencial com outros julgados deste CC/MG, valendo destacar o Acórdão 24.096/22/3^a*”.

Sustenta que, quanto à alegação de que os materiais de uso ou consumo seriam produtos intermediários, “*o posicionamento adotado pelo Acórdão recorrido se afasta do entendimento acolhido por este Conselho em uma série de oportunidades anteriores – valendo destacar, apenas para título de referência, os acórdãos 4.119/13/CE, 3.894/12/CE, 19.471/11/2^a, 4.844/17/CE e 4.845/17/CE, que em situações análogas admitiram a plena legitimidade dos créditos de ICMS apurados pelo sujeito passivo*”.

Acrescenta que a situação apenas demonstra o “*manifesto desconhecimento da realidade do estabelecimento autuado, a impor a realização de prova pericial*”, de forma que a negativa ao seu pedido de perícia representa cerceamento de defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que “*situação semelhante ocorre se analisado o Acórdão 24.113/22/I^a (doc. 03)*”.

Transcreve os seguintes trechos da decisão recorrida e do Acórdão nº 24.096/22/3^a, indicado como paradigma:

ACÓRDÃO Nº 25.312/25/3^a (RECORRIDO)

(...)

DO MÉRITO

CONFORME RELATADO, VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE A CONSTATAÇÃO DAS SEGUINTESS IRREGULARIDADES, INERENTES AO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2019:

-APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO;

- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO À DIFERENÇA DE ALÍQUOTA, REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

(...)

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

(...)

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, 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.

(...)

NA MESMA LINHA, A REFERIDA INSTRUÇÃO NORMATIVA ESTABELECE QUE NÃO SÃO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS AS PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS OU EQUIPAMENTOS, PELO FATO DE NÃO SE CONSTITUÍREM EM PRODUTO INDIVIDUALIZADO, COM IDENTIDADE PRÓPRIA, MAS APENAS COMPONENTES DE UMA ESTRUTURA ESTÁVEL E DURADOURA,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CUJA MANUTENÇÃO NATURALMENTE PODE IMPORTAR NA SUBSTITUIÇÃO DESTAS.

(...)

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.

(...)

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/PEÇAS E REFRATÁRIOS DIVERSOS COMO SE INTERMEDIÁRIOS FOSSEM E NÃO COMO INTEGRANTES DE SEU ATIVO IMOBILIZADO.

(...)

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.

(GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 24.096/22/3ª (INDICADO COMO PARADIGMA)

(...)

DO MÉRITO

(...)

NESSE SENTIDO, HÁ QUE SE DESTACAR INICIALMENTE QUE, CONTRARIAMENTE AO ENTENDIMENTO DA IMPUGNANTE, INEXISTE NO PRESENTE PROCESSO QUALQUER PROCEDIMENTO QUE POSSA SER CARACTERIZADO COMO ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO, NOS TERMOS DISCIPLINADOS NO ART. 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

(...)

RICARDO LOBO TORRES, REFERENCIADO POR LUCIANO AMARO (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 12ª EDIÇÃO, SARAIVA, 1997, PÁG. 352), RELACIONA O ART. 146, DO CTN AOS CASOS DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"MODIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL", NÃO PODENDO O FISCO INVOCAR A MODIFICAÇÃO JURISPRUDENCIAL PARA PASSAR A ADOTAR O NOVO CRITÉRIO NOS LANÇAMENTOS QUE VIESSE A EFETUAR, SALVO EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES POSTERIORES À INTRODUÇÃO DESSE NOVO CRITÉRIO.

ALBERTO XAVIER, TAMBÉM CITADO POR LUCIANO AMARO (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 12ª EDIÇÃO, SARAIVA, 1997, PÁG. 353), SUSTENTA QUE O ART. 146, DO CTN É "SIMPLES COROLÁRIO DO PRINCÍPIO DA NÃO-RETROATIVIDADE, EXTENSÍVEL ÀS NORMAS COMPLEMENTARES, LIMITANDO-SE A ESCLARECER QUE OS LANÇAMENTOS JÁ PRATICADOS À SOMBRA DA 'VELHA INTERPRETAÇÃO' NÃO PODEM SER REVISTOS COM FUNDAMENTO NA 'NOVA INTERPRETAÇÃO'", PRETENDENDO O DISPOSITIVO "QUE OS ATOS ADMINISTRATIVOS CONCRETOS JÁ PRATICADOS EM RELAÇÃO A UM SUJEITO PASSIVO NÃO POSSAM SER ALTERADOS EM VIRTUDE DE UMA ALTERAÇÃO DOS CRITÉRIOS GENÉRICOS DA INTERPRETAÇÃO DA LEI JÁ APLICADA".

DAS LIÇÕES ACIMA, DEPREENDE-SE, COMO JÁ AFIRMADO, QUE NO CASO DOS AUTOS, NÃO HOUVE QUALQUER ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO, POIS: (I) NÃO HOUVE 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 HOUVE APLICA APLICAÇÃO RETROATIVA DE UM ENTENDIMENTO NOVO SOBRE A MATÉRIA.

(...)

RESSALTE-SE, POR FIM, QUE O PRESENTE LANÇAMENTO FOI LAVRADO COM TODOS OS REQUISITOS FORMAIS ESTABELECIDOS NO ART. 89 DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS (RPTA), APROVADO PELO DECRETO Nº 44.747/08, CONTENDO, ESPECIALMENTE, A DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA DO FATO QUE MOTIVOU A SUA EMISSÃO E DAS CIRCUNSTÂNCIAS EM QUE FOI PRATICADO, BEM COMO A CITAÇÃO EXPRESSA DOS DISPOSITIVOS LEGAIS TIDOS POR INFRINGIDOS E DAQUELES RELATIVOS ÀS PENALIDADES APPLICADAS, INEXISTINDO QUALQUER MÁCULA QUE POSSA ACARRETAR A SUA NULIDADE. (GRIFOU-SE).

Da leitura dos trechos supratranscritos é possível concluir que a Defesa sustenta a divergência jurisprudencial no fato de que, na decisão apontada como paradigma, ficou claramente registrado que não é possível alterar o critério jurídico de um lançamento já notificado, enquanto a decisão recorrida teria sido objeto de mudança do critério jurídico adotado pelo Fisco no momento da decisão do CCMG, visto que (1) aquilo que o Fisco chamou de "*material de uso ou consumo*" foi denominado pela Câmara *a quo* como "*partes e peças de máquinas e equipamentos*" e que (2) a violação apontada pelo Fisco foi de "***apropriação indevida de créditos de ICMS***", enquanto a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Câmara afirmou que a autuação envolveria “*aproveitamento indevido de créditos de ICMS*”.

Esse aspecto fica claro nos seguintes trechos do Recurso de Revisão apresentado:

Recurso de Revisão – págs. 288/289

“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.

(...)

De mais a mais, é possível ainda observar que o Acórdão recorrido afirma envolver a autuação “aproveitamento indevido de créditos de ICMS”. Contudo, como mencionado, tem-se que a acusação fiscal posta no auto de infração foi “apropriou indevidamente créditos do ICMS referentes às aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento”. Ou seja, fato é que a decisão recorrida interpreta a situação autuada de forma totalmente divergente da fiscalização, sendo incontestável que a confirmação do lançamento 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. (Grifou-se).

No entanto, tal raciocínio não encontra qualquer sustentação nos fatos e documentos dos autos, e nem na legislação que regula o Recurso de Revisão por divergência jurisprudencial, visto que assim como ocorreu nos acórdãos indicados como paradigmas, no caso do acórdão recorrido também não houve mudança de critério jurídico, nem no lançamento do Fisco, nem pela decisão da Câmara de Julgamento.

De início, importante esclarecer que a divergência jurisprudencial ensejadora do conhecimento de Recurso de Revisão é aferida pela comparação exclusivamente de decisões proferidas pelas Câmaras do CCMG, nos termos do art. 163, inciso II do RPTA:

RPTA

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de dez dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no Diário

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, nas seguintes hipóteses:

(...)

II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes. (Grifou-se).

Por essa razão, a eventual existência de jurisprudência judicial em sentido diverso das decisões administrativas tomadas pelo CCMG quanto ao mesmo tema, como aduz a Defesa, é um aspecto irrelevante para a análise de cabimento do presente recurso.

Passando à análise dos demais argumentos da Recorrente, é cediço que “material de uso ou consumo” é um gênero, utilizado no inciso X do art. 66 do RICMS/02 (vigente à época dos fatos) para designar todas as mercadorias que entraram no estabelecimento do contribuinte, mas que não se enquadram nas definições dos incisos I a IX deste mesmo art. 66, onde estão listados os itens que geram direito ao creditamento pela sua entrada no estabelecimento, em especial aqueles que se classificam como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (inciso V). Observe-se:

RICMS/02

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

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 imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condição de elemento indispensável à sua composição;

VI - Revogado (Efeitos a partir de 14/08/2007)

VII - Revogado (Efeitos a partir de 14/08/2007)

VIII - a combustível, lubrificante, pneus ou câmaras-de-ar de reposição, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

IX - a defensivo agrícola, adquirido por produtor rural, para uso na agricultura, até o dia 31 de dezembro de 2032;

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir da data estabelecida em lei complementar federal.
(Grifou-se).

Nesse contexto, as “partes e peças de máquinas e equipamentos”, assim como qualquer outra espécie de bem ou mercadoria que não esteja listada nos incisos I a IX do art. 66 do RICMS/02 (tais com “produtos de limpeza, energia elétrica utilizada fora do processo de industrialização ou em outro estabelecimento, dentre outros) serão classificados no gênero “material de uso ou consumo”, para o qual há vedação expressa de creditamento no art. 33, inciso I da Lei Complementar (LC) nº 87/96:

LC nº 87/96

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

(...)

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

(...)

Assim, “partes e peças de máquinas e equipamentos” é apenas a designação utilizada na legislação para um dos grupos específicos de mercadorias que, ao não preencherem os requisitos da legislação autorizativos do creditamento pela sua entrada, são classificadas no gênero “material de uso ou consumo”, formado por todos os grupos de mercadorias com essa mesma característica. Exemplificativamente, também faz parte do gênero “material de uso ou consumo”, a espécie “energia elétrica utilizada fora do processo produtivo”, como constou, por exemplo, da decisão que deu origem ao Acórdão CCMG nº 24.186/22/1^a:

ACÓRDÃO CCMG nº 24.186/22/1^a

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A ENERGIA ELÉTRICA INGRESSADA NO ESTABELECIMENTO E QUE NÃO FOR CONSUMIDA NAS FASES DE EXTRAÇÃO, MOVIMENTAÇÃO INTERNA, BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO E ESTOCAGEM É CONSIDERADA “MATERIAL DE USO OU CONSUMO”, CUJO CRÉDITO DE ICMS É EXPRESSAMENTE VEDADO PELO ART. 70, INCISO III, DO RICMS/02, VERBIS:

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; (GRIFOU-SE).

Em outras palavras, os termos utilizados no lançamento e na decisão recorrida são apenas duas formas diferentes de se referir aos mesmos itens, pelo seu gênero (material de uso ou consumo) ou pela sua espécie (partes e peças de máquinas e equipamentos), inexistindo qualquer alteração do lançamento em decorrência de tal conduta, muito menos dos critérios jurídicos da autuação, como equivocadamente alega a Recorrente.

Da mesma forma, “aproveitamento” e “apropriação” de créditos do imposto são termos sinônimos, utilizados indistintamente pela legislação tributária mineira para designar o ato de escriturar nos livros fiscais os créditos relativos à entrada de mercadorias, para fins de abatimento nos débitos, quando da apuração mensal do ICMS a recolher.

Corroborando com tal conclusão, observa-se que somente a Parte Geral do RICMS/02 menciona 33 (trinta e três) vezes a palavra “aproveitamento” e 23 (vinte e três) vezes a palavra “apropriação”, demonstrando que elas são utilizadas de forma indistinta na legislação de regência do imposto vigente à época dos fatos, assim como continua ocorrendo no RICMS/23, atualmente vigente.

Portanto, não há qualquer sentido lógico na alegação da Defesa, de que a alternância entre duas as palavras nos textos do Fisco e do CCMG significaria mudança no critério jurídico da autuação. Trata-se apenas de palavras sinônimas, utilizadas nos dois casos para se referir ao mesmo ato: escriturar (aproveitar **ou** apropriar) os créditos relativos à entrada de mercadorias.

Por essa razão, percebe-se que os dois argumentos utilizados para sustentar uma suposta ocorrência de mudança de critério jurídico no acórdão recorrido, na verdade, denotam apenas dificuldades quanto à semântica do texto da legislação, hipótese que não caracteriza divergência jurisprudencial.

Além disso, para a presente análise parece importante esclarecer o que é a “mudança de critério jurídico”, instituto hodiernamente mencionado nas peças de defesa (mas, em geral, interpretado de forma distorcida e pouco técnica), que veicula o chamado princípio da proteção à confiança, contido no art. 146 do CTN.

A doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Nas palavras do professor Kyoshi Harada (Artigo “Alteração do critério jurídico de interpretação”. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, 71, 01/12/2009):

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) .

No mesmo 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):

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).

Do ponto de vista legal, a definição do que seria a mudança de critério jurídico se extrai do art. 146 do CTN, segundo o qual "*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.*" (Grifou-se).

Assim, de forma simples e objetiva, no âmbito administrativo, a mudança de critério jurídico pode ser resumida como a conduta do Fisco de alterar um entendimento anterior a respeito das consequências tributárias de determinada situação fática, mediante adoção de uma nova interpretação da legislação, capaz de resultar em um lançamento com fundamentação jurídica diversa e/ou mais gravosa do que a adotada até então em relação ao mesmo contribuinte.

Especificamente no caso em tela, não estão presentes os pressupostos caracterizadores da alegada mudança de critério jurídico, visto que o lançamento realizado pelo Fisco e aprovado pela Câmara *a quo* não apresenta qualquer alteração de entendimento a respeito do direito ao crédito do imposto.

Ele simplesmente reproduz o reiterado entendimento adotado pelo Fisco e pelo CCMG no que tange à vedação ao aproveitamento de créditos relativos à entrada de mercadorias que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário, ou material de embalagem, classificando-se como materiais de uso ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumo, de forma que inexiste na decisão recorrida qualquer indicativo de mudança na interpretação adotada sobre o tema em relação à Recorrente.

Inclusive, demonstrando como é pacífica no CCMG a interpretação da legislação aplicável ao crédito das mercadorias objeto da presente autuação, a Defesa não conseguiu apontar um único acórdão proferido pelo CCMG nos últimos 5 (cinco) anos, seja da Autuada (o único que poderia fundamentar a alegação de mudança de critério jurídico), ou mesmo de qualquer outro contribuinte com atividade produtiva semelhante, no qual o tratamento dado aos créditos pela entrada dessas mercadorias tenha sido diferente, com reconhecimento da possibilidade de seu aproveitamento.

Por óbvio, se houvesse encontrado tal decisão, a Recorrente a teria trazido aos autos, o que não aconteceu, visto que os acórdãos apontados como paradigmas apenas veiculam a óbvia conclusão de que a legislação não permite mudança de critério jurídico de lançamento para alcançar fatos passados (texto expresso do art. 146 do CTN) e, ainda, que este fato não ocorreu nos lançamentos que lhes deram origem.

No entanto, a mudança de critério jurídico também não ocorreu na decisão que deu origem ao acórdão recorrido, de forma que tal assunto nem mesmo chegou a ser discutido pela Câmara *a quo*.

Ademais, conforme consta expressamente do art. 163, inciso II, do RPTA, a divergência jurisprudencial que autoriza o conhecimento do Recurso de Revisão está presente quando a aplicação de uma **mesma legislação tributária, a fatos idênticos**, resulte em interpretações distintas entre o acórdão recorrido e o paradigma.

No entanto, a situação fática constatada pelo Fisco (e, por consequência, a legislação que fundamenta o lançamento) no caso do acórdão recorrido não guarda qualquer relação com aquela que deu origem aos acórdãos indicados como paradigmas.

Sob o ponto de vista fático, o Acórdão nº 24.096/22/3^a cuida da presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, em razão da constatação da existência de recursos financeiros sem origem comprovada na conta Caixa/Bancos e da manutenção de passivo “fictício” (já pago ou sem exigibilidade comprovada).

Já o Acórdão nº 24.113/22/1^a trata de falta de destaque e recolhimento de ICMS/OP e de falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST nas saídas internas de cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador sujeitos à substituição tributária.

Lado outro, como já dito, o acórdão recorrido trata de aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos à entrada de bens que são considerados materiais de uso ou consumo e de falta de recolhimento de diferencial de alíquotas na entrada interestadual de materiais de uso ou consumo. Observe-se as ementas dos 03 (três) acórdãos:

ACÓRDÃO Nº 25.312/25/3^a (RECORRIDO)

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 70, INCISO XVII DO RICMS/02, QUE VEDA A APROPRIAÇÃO DE TAIS CRÉDITOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS 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 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 PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO Nº 24.096/22/3ª (INDICADO COMO PARADIGMA)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Nº 24.113/22/1ª (INDICADO COMO PARADIGMA)

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 DAHUE 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 DAHUE 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Assim, resta claro e evidente que as condutas infracionais identificadas pelo Fisco nos lançamentos que deram origem a tais decisões não guardam qualquer semelhança entre si, o que, mesmo isoladamente, já seria suficiente para caracterizar a inexistência de divergência jurisprudencial.

De todo o exposto, conclui-se que a Defesa não conseguiu apontar qualquer decisão do CCMG em que a mesma situação fática, sob o manto de idêntica legislação, tenha resultado em interpretação diversa da legislação tributária relativa às mercadorias objeto da autuação, o que caracterizaria a divergência jurisprudencial autorizadora do Recurso de Revisão prevista no art. 163, inciso II do RPTA.

Inclusive, importante reiterar que o lançamento que deu origem ao acórdão recorrido não sofreu qualquer modificação após ter sido notificado à Autuada, seja por reformulação do Fisco ou em razão da decisão do CCMG, que o considerou procedente, de forma unânime, conforme consta da sua ementa, supratranscrita.

Após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, constata-se não assistir razão à Recorrente, eis que as decisões apontadas como paradigmas, proferidas nos Acórdãos nºs 24.096/22/3^a e 24.113/22/1^a, não se revelam divergentes da decisão recorrida quanto à aplicação da legislação tributária, visto que têm origem em aspectos fáticos e legislações distintas, o que inviabiliza a existência de divergência jurisprudencial entre as decisões tomadas pelo CCMG.

Percebe-se que o que transparece do Recurso de Revisão é a contrariedade da Recorrente com o teor da decisão, o que se entende perfeitamente plausível.

Contudo, essa simples contrariedade não tem o condão de provocar a reapreciação do julgamento.

No caso em tela, o pressuposto para reapreciação do julgamento é a caracterização de divergência entre a decisão recorrida e as indicadas como paradigmas quanto à aplicação da legislação tributária, o que a Recorrente não logrou êxito em comprovar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 regulamento.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do 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, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Pedro Henrique Silva Anselmo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Thiago Elias Mauad Abreu. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues, Dimitri Ricas Pettersen, Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

