

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.515/23/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000341059-38  
Impugnação: 40.010139298-52  
Impugnante: Tecnometal Engenharia e Construções Mecânicas Ltda - Em Recuperação Judicial  
IE: 712666748.00-85  
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Corrêa Ferreira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIFERIMENTO – REGIME ESPECIAL – CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA.** Constatada a apropriação indevida de créditos de ICMS em desconformidade com o estipulado em Regime Especial de Tributação (RET 16.000288091-45/atual RET 45.000000159-11), conforme redações vigentes no período autuado. Infração caracterizada, uma vez que o referido regime especial concedeu ao contribuinte diferimento parcial de 88,88% (oitenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos por cento) do pagamento do ICMS devido nas saídas internas de mercadorias de sua produção, vedada a apropriação de quaisquer créditos relacionados com as operações, e posteriormente (a partir de 01/08/12), com a nova redação dada ao RET, foi determinado o estorno de crédito na proporção do imposto diferido. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para acatar parcialmente as alegações da Defesa de que valores lançados como ICMS creditado não correspondem *ipsis litteris* ao ICMS destacado nos documentos fiscais e, ainda, para excluir a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, § § 6º e 7º) que previam a referida majoração. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a apropriação indevida de créditos de ICMS em desconformidade com o estipulado no Regime Especial nº 16.000288091-45 (atual RE 45.000000159-11), no período de outubro de 2010 a dezembro de 2014.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da constatação de reincidência nos termos do art. 53, § § 6º e 7º, da citada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 99/158.

### **Da reformulação do crédito tributário**

A Fiscalização, acatando parcialmente as alegações da Defesa manifesta-se às fls. 820/824 e colaciona aos autos: a mídia eletrônica de fls. 825; novo Demonstrativo do Crédito Tributário após a reformulação (fls. 826/828); Termo de Rerratificação do Lançamento (fls. 829).

Nessa oportunidade, a Fiscalização acata a alegação da Impugnante de que os valores lançados como ICMS creditado não correspondiam *ipsis litteris* ao ICMS destacado nos documentos fiscais.

Assim, a nova planilha elaborada pelo Fisco para apuração do ICMS destacado nos documentos fiscais e, conseqüentemente, do valor passível de manutenção de crédito e do valor a ser de fato estornado encontra-se na planilha constante da mídia eletrônica de fls. 825 intitulada “Reformula-BD\_Tecno.xlsx”.

### **Do aditamento à impugnação**

Devidamente intimada da reformulação do crédito tributário (fls. 829), a Impugnante adita a impugnação e reitera os argumentos constantes da impugnação e quanto à apuração do estorno dos créditos referentes ao período de agosto de 2012 a dezembro de 2014, objeto da reformulação retro, não apresenta novo questionamento.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 854/876 e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 879/915, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 820/829.

### **Do Despacho Interlocutório**

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 12/07/17, decide proferir o Despacho Interlocutório de fls. 919, com o seguinte teor:

ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO, DEMONSTRE POR AMOSTRAGEM, AS QUESTÕES RELATIVAS AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO E CARGA TRIBUTÁRIA NOS TERMOS DO REGIME ESPECIAL, OBEDECIDAS AS RESPECTIVAS VIGÊNCIAS E ALTERAÇÕES LEVADAS A TERMO NO INSTRUMENTO. O PRAZO ESTABELECIDO PARA O CUMPRIMENTO DA PRESENTE DELIBERAÇÃO, SUPERIOR AOS 10 (DEZ) DIAS PREVISTOS NO ART. 157 DO RPTA, JUSTIFICA-SE PELA COMPLEXIDADE NA OBTENÇÃO DAS INFORMAÇÕES E/OU DOCUMENTOS SOLICITADOS. EM SEGUIDA, VISTA À FISCALIZAÇÃO. PELA

IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. ANDRÉ PERDIGÃO VIANA E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, O DR. GERALDO JÚNIO DE SÁ FERREIRA.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

O Fisco faz a revisão do crédito tributário excluindo a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração, conforme Termo de Revisão de Auto de Infração de fls. 927.

Acosta novo DCMM às fls. 928/931 dos autos.

A Impugnante comparece às fls. 932/935 aditando a sua Impugnação e anexando a mídia eletrônica de fl. 940.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 947/967.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 969/983, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 820/829 e 927/931.

### **Da Primeira Diligência**

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 30/10/18, decide retornar os autos à Superintendência de Tributação (Sutri), para esclarecimentos (fls. 987).

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 991/997, ratifica o entendimento anterior exposto nos Pareceres de fls. 854/915 e 969/983 dos autos.

### **Da Segunda Diligência**

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 29/11/22, decide converter o julgamento em Diligência de fls. 998, para que a Fiscalização conceda vistas à autuada sobre os documentos às fls. 989/990.

Intimada, a autuada não se manifesta.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 1007/1009, ratifica o entendimento anterior exposto nos Pareceres de fls. 854/915 e 969/983 dos autos.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos nos pareceres 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 adequações necessárias à narrativa na correta ordem cronológica dos atos processuais.

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega a Impugnante, especificamente em relação ao período de outubro de 2010 a julho de 2012, que o Auto de Infração – AI viola o disposto nos incisos IV e V do art. 89 do RPTA, pois não descreve clara e precisamente o fato motivador de seu lançamento nem a descrição do dispositivo legal infringido, uma vez que “não há no regime especial, no citado período, vedação aos créditos provenientes das aquisições normalmente tributadas, a vedação estaria somente para as entradas com diferimento do ICMS”.

Como mencionado, a irregularidade imputada à Impugnante, até julho de 2012, é de apropriação indevida de créditos de ICMS, referentes às aquisições de matérias-primas, insumos, componentes, partes e peças que, após industrialização, resultaram em produtos cujas saídas ocorreram com diferimento parcial de 88,88% do pagamento de ICMS, em relação às quais era, no período, vedada a apropriação de quaisquer créditos relacionados com as operações de saídas, de acordo com o entendimento da Fiscalização em relação ao RET concedido à Autuada pelo estado de Minas Gerais.

Portanto, o estorno dos créditos refere-se às aquisições de mercadorias tributadas que, após a industrialização, resultaram em produtos cujas saídas ocorram com o diferimento parcial do pagamento do imposto.

E o questionamento da Defesa de que tal estorno de créditos não encontra respaldo no RET trata-se de matéria relativa ao mérito (procedência ou improcedência) do próprio lançamento.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Cumpre destacar que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

### SEÇÃO III

#### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

(Destacou-se)

Mencione-se que no relatório do Auto de Infração e no relatório fiscal está esclarecido o procedimento fiscal que resultou na identificação da acusação fiscal, o período autuado, a legislação infringida e as penalidades cominadas. Já nos Anexos que acompanham o AI consta a apuração dos créditos do imposto ora glosados para os quais há exigência fiscal nos presentes autos, bem como cálculo detalhado o imposto e das penalidades exigidos, dentre outras informações

E a Fiscalização tipificou corretamente as exigências fiscais como se verá na fase meritória.

Por estes fatos e fundamentos, a presente autuação preenche todos os requisitos indispensáveis, uma vez que descreve claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, sequer afronta às disposições constantes do CTN.

Da análise do Auto de Infração em apreciação, em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação, portanto afasta-se a nulidade arguida.

### **Da prova pericial**

Requer a Impugnante a realização de prova pericial com intuito de ver respondidos os quesitos de fls. 107:

*“1 – Queira o ilustre perito determinar se – mantidas as glosas relacionadas no relatório fiscal – a carga tributária efetiva da Autuada, nas operações contidas no auto de infração, será superior ao limite de 2%.*

2 – *Queria o ilustre perito informar, no período de 01/08/12 a 31/12/14, qual o ICMS destacado conforme notas fiscais relacionadas com o Auto de Infração.*

3 – *Queira o ilustre perito indicar, no período de 01/08/12 a 31/12/14, considerando a possibilidade de aproveitamento de crédito na mesma proporção da saída na alíquota de 2%, qual foi o efetivo aproveitamento de crédito da Autuada e qual o limite permitido.”*

Destaca-se que o quesito de nº 02 refere-se à alegação da Defesa acerca da apuração do estorno dos créditos referentes ao período de agosto de 2012 a dezembro de 2014, objeto da reformulação retro, em relação à qual a Impugnante não apresenta questionamento quando do aditamento da impugnação.

Assim, o questionamento constante de tal quesito restou superado após a reformulação do crédito tributário.

No tocante aos demais quesitos apresentados pela Impugnante, verifica-se que as respostas a eles encontram-se no conjunto probatório dos autos, e/ou não dependem de conhecimento técnico que não tenha os Julgadores.

Ademais, as informações trazidas aos autos pelas Partes esclarecem suficientemente a discussão posta nos presentes autos para fins da tomada de decisão.

Assim, despecienda a prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), por ser desnecessária para a elucidação da questão, tendo em vista que o Auto de Infração encontra-se suprido por todos os elementos necessários à análise da controvérsia:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

Destaca-se que a Fiscalização trouxe aos autos informações acerca dos questionamentos trazidos pela Impugnante neste ponto da impugnação, nos seguintes termos:

*“Em sequência, apresenta-se excertos da Consulta de Contribuintes nº 064/2013, PTA nº 16.000463310-57, nos quais estão destacados os questionamentos do Contribuinte e as considerações da SUTRI:*

**Figura 1** – *Excertos da Consulta de Contribuintes nº 064/2013 da Tecnometal*

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 064/2013**

**PTA Nº** : 16.000463310-57

**CONSULENTE** : Tecnometal Engenharia e Construção Mecânicas Ltda.

**ORIGEM** : Vespasiano - MG

**ICMS - REGIME ESPECIAL - DIFERIMENTO PARCIAL - CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA - APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS** - A definição de um percentual de carga tributária efetiva em uma operação de saída de mercadoria, por força de diferimento parcial, impede o aproveitamento de quaisquer créditos que reduzam o montante do imposto devido.

**CONSULTA INEPTA** - Com fundamento no art. 43, inciso I e parágrafo único, do RPTA/08, declara-se inepta a consulta que versar sobre disposição claramente expressa em regime especial concedido ao contribuinte.

**EXPOSIÇÃO:**

Informa a Consulate, atuante no ramo de produção de máquinas e equipamentos eletromecânicos destinados a empresas dos setores de geração de energia, siderurgia e mineração, ser signatária do Protocolo de Intenções nº 016/2009 e, por consequência, possuir Regime Especial que definem o seguinte tratamento tributário:

- a) Diferimento do ICMS na entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos especificados no citado Regime;
- b) Deferimento parcial do ICMS devido nas vendas internas dos produtos especificados no Regime Especial de forma que a carga tributária efetiva resulte em 2% (dois por cento).

Tece considerações acerca das normas que regulam a possibilidade de aproveitamento de créditos do imposto incidente em operações antecedentes, momento em que cita as disposições do § 2º do art. 155 da Constituição da República/88; do art. 19 e do § 1º do art. 20, ambos da Lei Complementar nº 87/96, além do inciso XII do art. 70 do RICMS/02.

Alega ter recebido orientações exaradas pela Fiscalização, cujo teor seria contraditório aos dispositivos acima aventados.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### CONSULTA:

1 - Em todas as operações de saídas internas, para apuração da carga efetiva, deverá ser considerado o ICMS já pago por ocasião da aquisição das matérias primas, independentemente da sua origem e da adesão do fornecedor ao PTA (excluindo o imposto diferido)?

2 - A expressão carga tributária efetiva de 2% (dois por cento) representa apenas a razão entre o ICMS devido nas entradas de matérias-primas diferidas (art. 1º do Regime Especial) e nas saídas da mercadoria em operações internas?

3 - Nas operações internas de saída de mercadorias a Consulente poderá aproveitar o crédito decorrente de ICMS pago na aquisição de matérias-primas fora do regime de diferimento (inclusive de outros Estados da Federação), entendendo-se que a expressão "quaisquer outros créditos" relaciona-se apenas com as operações de matérias-primas adquiridas pelo regime do diferimento?

(...)

### RESPOSTA:

Primeiramente declara-se a inépcia da Consulta, com fundamento no art. 43, inciso I e parágrafo único, do RPTA (Decreto nº 44.747/08), posto que os questionamentos encontram resposta expressa no art. 7º do Regime Especial concedido à Consulente.

Sendo assim, não está apta a produzir os efeitos dos arts. 41 e 42 do citado RPTA.

Em todos os termos de Regime Especial mencionados pela Consulente há a previsão de que o diferimento parcial nas saídas deve resultar em carga tributária efetiva de 2% (dois por cento).

Entende-se que o termo "carga tributária efetiva" significa carga tributária líquida obtida em substituição ao sistema normal de cotejo entre débitos e créditos. Ou seja, se o regime especial definir a incidência de ICMS que resulte em determinada carga tributária efetiva, não será possível o aproveitamento de créditos relacionados à operação, ainda que não haja vedação expressa nesse sentido.

(...)

FEITAS ESTAS PRELIMINARES CONSIDERAÇÕES, PASSA-SE, À TÍTULO DE ORIENTAÇÃO, ÀS RESPOSTAS DAS PERGUNTAS FORMULADAS.

1 - As operações de saídas internas especificadas pelo art. 7º do Regime Especial terão o respectivo imposto diferido para a operação subsequente no montante de 88,88%, de forma que a carga tributária efetiva resulte em 2%. Portanto, é vedado o aproveitamento de quaisquer créditos oriundos de entradas relacionadas às citadas saídas. Conforme exposto, além da vedação expressa no § 2º do citado art. 7º, a obtenção da carga tributária efetiva substitui o cotejo entre créditos e débitos.

2 - Não, a expressão carga tributária efetiva significa o que efetivamente será recolhido na operação, portanto não é possível aproveitar créditos de ICMS oriundos das aquisições do contribuinte.

3 - Não, a vedação do § 2º do art. 7º do Regime Especial deve ser interpretada literalmente, ou seja, estando a entrada relacionada com as operações de saída em que se aplicarem o diferimento estabelecido, o respectivo ICMS não poderá ser aproveitado como crédito.

*Desta forma, são descabidas as alegações de que a vedação ao crédito se restringia a operações com diferimento. Igualmente, não há necessidade de perícia para discorrer sobre a carga tributária efetiva de 2%, uma vez que a Consulta de Contribuinte nº 064/2013, explicitamente, externa o posicionamento da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEFMG de que a carga tributária efetiva será adotada em substituição ao sistema normal de débito e crédito, vedado o aproveitamento de créditos, implicando no que, de fato, será recolhido nas operações.*

*Além disso, a argumentação de que inexistente qualquer vedação à tomada de créditos nas operações sem diferimento, no período fiscalizado, não condiz com a realidade fática evidenciada, literalmente, no § 2º do art. 7º do Regime e corroborado pela Consulta já referida e, destaca-se, de pleno conhecimento da Autuada.”*

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a apropriação indevida de créditos de ICMS em desconformidade com o estipulado no RE 16.000288091-45 (atual RE 45.000000159-11), no período de outubro de 2010 a dezembro de 2014.

Exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da constatação de reincidência nos termos do art. 53, § 6º e 7º, da citada lei.

Registra a Fiscalização que a irregularidade foi apurada tendo em vista a inobservância da Autuada ao disposto no referido regime especial, que concedeu ao contribuinte diferimento parcial de 88,88% (oitenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos por cento) do pagamento do ICMS devido nas saídas internas de mercadorias de sua produção, sendo vedada a apropriação de quaisquer créditos relacionados com as operações.

Posteriormente (a partir de 01/08/12), com a nova redação dada ao RET, foi determinado o estorno de crédito na proporção do imposto diferido.

Assim, no período de 01/10/10 a 31/07/12, o estorno dos créditos do imposto, relativos às aquisições de matérias-primas, insumos, componentes, partes e peças que, após industrialização, resultaram em produtos cujas saídas ocorreram com diferimento parcial de 88,88% (oitenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos por cento) do ICMS, deu-se em relação ao total dos créditos do imposto apropriados.

No período de 01/08/12 a 31/12/14, houve estorno no percentual de 88,88% (oitenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos por cento) dos créditos às referidas aquisições, que resultaram em produtos cujas saídas ocorreram com diferimento parcial de 88,88% (oitenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos por cento) do ICMS nas saídas (conforme nova redação dada ao RET).

Foram verificados os créditos de ICMS das entradas mencionadas, com base em informações apresentadas ao Fisco pela Autuada (retificados pela Autuada e acatados pela Fiscalização após a impugnação - período de agosto de 2012 a dezembro de 2014) e cotejo com os dados lançados na escrita fiscal (Escrituração Fiscal Digital – EFD).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se que a nova planilha elaborada pelo Fisco para apuração do ICMS destacado nos documentos fiscais e, conseqüentemente, do valor passível de manutenção de crédito e do valor a ser de fato estornado encontra-se na planilha constante da mídia eletrônica de fls. 825 intitulada “Reformula-BD\_Tecno.xlsx”.

Conforme relata a Fiscalização, o Protocolo de Intenções nº 016/2009, assinado entre o governo estadual e a Autuada, estabelece, entre outros, o seguinte tratamento tributário:

**Cláusula décima:** O ESTADO, nos termos da legislação, observado o disposto na Lei Complementar nº 101, de 2000, e em Regime Especial, concederá à TECNOMETAL o seguinte tratamento tributário:

(...)

**IV.** diferimento parcial do ICMS devido exclusivamente nas operações internas de vendas dos equipamentos previstos na cláusula primeira, nos termos do art. 8º do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002, conforme detalhamento da linha de fornecimento e classificações fiscais definidos em Regime Especial, de forma que a carga tributária efetiva seja de 2% (dois por cento).

(...)

**Parágrafo quarto:** Para apuração da carga tributária efetiva prevista no inciso IV desta cláusula, a TECNOMETAL deverá escriturar em separado as operações internas e interestaduais, sendo que as operações interestaduais terão cotejo de débitos e créditos e as internas implicarão ICMS líquido de 2% (dois por cento) sobre o seu faturamento mensal, sem direito a créditos.

(Destacou-se)

Verifica-se que a Cláusula décima do referido Protocolo possibilita a concessão de diferimento nas operações de vendas (saídas) internas enquanto o § 4º desta cláusula, explicita a maneira de escriturar em separado as operações internas e interestaduais. Neste caso, são duas escriturações distintas: uma, para operações interestaduais e outra para operações internas. As operações interestaduais serão apuradas pelo sistema de débito e crédito normal, enquanto as operações internas implicarão em ICMS líquido de 2% (dois por cento) sobre as vendas do mês (faturamento) e frisa-se: sem direito a créditos do imposto. De outra forma, para apuração do ICMS relativo às operações internas com diferimento parcial, basta acumular as vendas internas do mês e aplicar sobre elas o percentual estipulado (2% - dois por cento).

A concessão do Regime Especial solicitado pelo contribuinte deu-se nos mesmos termos do Protocolo e não poderia ser diferente. Confira-se:

REGIME ESPECIAL/PTA N.º: 16.000288091-45

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTRIBUINTE: TECNOMETAL ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES MECÂNICAS LTDA.

(...)

Art. 7º Fica autorizado à TECNOMETAL o diferimento parcial de 88,88% (oitenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos por cento) do pagamento do ICMS devido nas **vendas internas** dos produtos relacionados no Anexo I este Regime Especial, destinados ao ativo permanente de empresas dos setores de Geração de Energia, Siderurgia e Mineração, de forma que a carga tributária efetiva resulte em 2% (dois por cento).

§ 1º É facultado à TECNOMETAL utilizar o multiplicador de 0,02 (dois centésimos) sobre a base de cálculo do imposto.

§ 2º Fica vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com a operação de que trata o *caput*.

(Destacou-se)

Salienta-se que o Regime Especial concede à Autuada diferimento parcial de 88,88% (oitenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos por cento) do ICMS devido nas **vendas internas**. Isto significa que, para uma alíquota interna que normalmente é de 18% (dezoito por cento), está sendo **diferido** o ICMS equivalente à aplicação da alíquota de 16% (88,88% x 18) e exigido, somente, 2% (dois por cento) restante (carga tributária de 2%).

Referido regime especial de tributação substitui o sistema normal de débito e crédito, para as operações internas por ele contempladas, com a aplicação direta de 2% (multiplicador 0,02) sobre o total de vendas (diferimento de 88,88%).

Verifica-se que o citado *caput* do art. 7º do regime especial trata de operações internas (vendas internas). E seu § 2º veda o aproveitamento de crédito de ICMS relacionado com as vendas internas. Portanto, resta equivocada a alegação da Defesa de que o Protocolo ou o Regime referia-se aos créditos do imposto relativos às aquisições com diferimento.

Vale acrescentar que a Autuada formulou consulta à Superintendência de Tributação – SUTRI, questionando exatamente a abrangência desse art. 7º, quanto ao aproveitamento de crédito de ICMS na aquisição de matérias-primas e insumos cuja saída ocorresse nos termos do referido regime.

Em resposta, a SUTRI expediu a Consulta de Contribuinte nº 064/2013, considerada inepta, nos termos do art. 43, inciso I do RPTA, por versar sobre disposição claramente expressa em regime especial concedido ao contribuinte, no caso, no art. 7º.

Ainda mais, a resposta à Consulta da Autuada acrescenta o entendimento de que “o termo ‘carga tributária efetiva’ significa carga tributária líquida obtida em substituição ao sistema normal de cotejo entre débitos e créditos. Ou seja, se o regime especial definir a incidência de ICMS que resulte em determinada carga tributária

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efetiva, não será possível o aproveitamento de créditos relacionados à operação, ainda que não haja vedação expressa nesse sentido”. Reporta-se que no caso do RE concedido à Tecnometal, tal vedação está bem expressa no § 2º de seu art. 7º.

A seguir, colaciona na íntegra a resposta da Consulta de Contribuintes nº 064/2013, PTA nº 16.000463310-57, relativa à empresa autuada:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 064/2013

PTA Nº: 16.000463310-57

CONSULENTE: Tecnometal Engenharia e Construção Mecânicas Ltda.

ORIGEM: Vespasiano - MG

ICMS - REGIME ESPECIAL - DIFERIMENTO PARCIAL - CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA - APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS - **A definição de um percentual de carga tributária efetiva em uma operação de saída de mercadoria, por força de diferimento parcial, impede o aproveitamento de quaisquer créditos que reduzam o montante do imposto devido.**

CONSULTA INEPTA - Com fundamento no art. 43, inciso I e parágrafo único, do RPTA/08, declara-se inepta a consulta que versar sobre disposição claramente expressa em regime especial concedido ao contribuinte.

EXPOSIÇÃO:

Informa a Consulente, atuante no ramo de produção de máquinas e equipamentos eletromecânicos destinados a empresas dos setores de geração de energia, siderurgia e mineração, ser signatária do Protocolo de Intenções nº 016/2009 e, por consequência, possuir Regime Especial que definem o seguinte tratamento tributário:

- a) Diferimento do ICMS na entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos especificados no citado Regime;
- b) Deferimento parcial do ICMS devido nas vendas internas dos produtos especificados no Regime Especial de forma que a carga tributária efetiva resulte em 2% (dois por cento).

Tece considerações acerca das normas que regulam a possibilidade de aproveitamento de créditos do imposto incidente em operações antecedentes, momento em que cita as disposições do § 2º do art. 155 da Constituição da República/88; do art. 19 e do § 1º do art. 20, ambos da Lei Complementar nº 87/96, além do inciso XII do art. 70 do RICMS/02.

Alega ter recebido orientações exaradas pela Fiscalização, cujo teor seria contraditório aos dispositivos acima aventados.

Aponta que alguns de seus concorrentes possuem Regimes Especiais que a eles conferem cargas tributárias de 2% (dois por cento), sem, no entanto, impor qualquer vedação ao aproveitamento do crédito de ICMS não diferido. Razão pela qual suscita o malferimento do princípio constitucional da isonomia tributária.

Diante desta argumentação, delimita sua dúvida no tocante à interpretação do art. 7º do Regime Especial a ela concedido, passando aos questionamentos.

CONSULTA:

1 - Em todas as operações de saídas internas, para apuração da carga efetiva, deverá ser considerado o ICMS já pago por ocasião da aquisição das matérias primas, independentemente da sua origem e da adesão do fornecedor ao PTA (excluindo o imposto diferido)?

2 - A expressão carga tributária efetiva de 2% (dois por cento) representa apenas a razão entre o ICMS devido nas entradas de matérias-primas diferidas (art. 1º do Regime Especial) e nas saídas da mercadoria em operações internas?

3 - Nas operações internas de saída de mercadorias a Consulente poderá aproveitar o crédito decorrente de ICMS pago na aquisição de matérias-primas fora do regime de diferimento (inclusive de outros Estados da Federação), entendendo-se que a expressão “quaisquer outros créditos” relaciona-se apenas com as operações de matérias-primas adquiridas pelo regime do diferimento?

4 - A Consulente receberá do Estado tratamento desigual, já que em nenhum dos demais regimes especiais firmados com seus concorrentes foi estipulada essa vedação?

RESPOSTA:

Primeiramente declara-se a inépcia da Consulta, com fundamento no art. 43, inciso I e parágrafo único, do RPTA (Decreto nº 44.747/08), posto que os questionamentos encontram resposta expressa no art. 7º do Regime Especial concedido à Consulente.

Sendo assim, não está apta a produzir os efeitos dos arts. 41 e 42 do citado RPTA.

**Em todos os termos de Regime Especial mencionados pela Consulente há a previsão de que**

**o diferimento parcial nas saídas deve resultar em carga tributária efetiva de 2% (dois por cento).**

**Entende-se que o termo “carga tributária efetiva” significa carga tributária líquida obtida em substituição ao sistema normal de cotejo entre débitos e créditos. Ou seja, se o regime especial definir a incidência de ICMS que resulte em determinada carga tributária efetiva, não será possível o aproveitamento de créditos relacionados à operação, ainda que não haja vedação expressa nesse sentido.**

**Desse modo, o tratamento tributário concedido nos Regimes Especiais mencionados pela Consulente foi o mesmo.**

Porém, convém lembrar que a Isonomia Tributária tem por definição o tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na exata medida da sua desigualdade, porquanto comparar simplesmente termos de regimes especiais atinentes a contribuintes diferentes não é suficiente para comprovar qualquer quebra de isonomia.

Há que se levar em conta também todos os compromissos firmados pelos contribuintes, além das especificidades das mercadorias que serão objeto das operações a que se refere o acordo celebrado.

Portanto, não há a quebra de isonomia conforme suscitado pela Consulente.

Ademais, nos termos do art. 37 do RPTA, não se presta o instrumento da consulta para questionar a equidade da legislação tributária, mas sim para o esclarecimento de dúvidas quanto à sua aplicação. Feitas estas preliminares considerações, passa-se, à título de orientação, às respostas das perguntas formuladas.

**1 - As operações de saídas internas especificadas pelo art. 7º do Regime Especial terão o respectivo imposto diferido para a operação subsequente no montante de 88,88%, de forma que a carga tributária efetiva resulte em 2%. Portanto, é vedado o aproveitamento de quaisquer créditos oriundos de entradas relacionadas às citadas saídas. Conforme exposto, além da vedação expressa no § 2º do citado art. 7º, a obtenção da carga tributária efetiva substitui o cotejo entre créditos e débitos.**

**2 - Não, a expressão carga tributária efetiva significa o que efetivamente será recolhido na**

**operação, portanto não é possível aproveitar créditos de ICMS oriundos das aquisições do contribuinte.**

**3 - Não, a vedação do § 2º do art. 7º do Regime Especial deve ser interpretada literalmente, ou seja, estando a entrada relacionada com as operações de saída em que se aplicarem o diferimento estabelecido, o respectivo ICMS não poderá ser aproveitado como crédito.**

4 - Prejudicada.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 26 de março de 2013. (Grifos acrescidos).

Conforme relata a Fiscalização, no final de junho de 2012, é pactuado o Terceiro Termo Aditivo ao Protocolo de Intenções 016/2009 (fls. 37/39 dos autos) que propõe, entre outras coisas, as seguintes alterações no Protocolo inicial:

**CLÁUSULA PRIMEIRA** - DO OBJETO - Constitui o objeto do presente Termo Aditivo:

(...)

Alterar a Cláusula Décima da Seção III - Dos Compromissos do ESTADO - Subseção II - Do tratamento tributário, que passará a ter a seguinte redação:

(...)

**"Cláusula décima:** O ESTADO, nos termos da legislação tributária estadual, observado o disposto na Lei Complementar nº. 101, de 2000, e em Regime Especial, concederá à TECNOMETAL, o seguinte tratamento tributário:

**I.** diferimento do pagamento de ICMS devido pela importação do exterior de máquinas e equipamentos destinados ao ativo permanente...

**II.** diferimento do ICMS incidente na importação de insumos, inclusive componente, parte e peças, destinados à montagem das máquinas e equipamentos ou de suas partes e peças previstos na Cláusula Primeira...

**III.** diferimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições de outras unidades da Federação, de bens destinados ao ativo permanente, compreendendo máquinas e equipamentos...

**IV.** diferimento do ICMS devido nas aquisições internas de bens destinados ao ativo permanente, compreendendo máquinas e equipamentos, adquiridos de estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou de centros de distribuição a estes vinculados...

**V.** diferimento do ICMS incidente nas aquisições internas de insumos, inclusive

componentes, partes e peças, destinados à montagem das máquinas e equipamentos e de suas partes e peças, mencionados na Cláusula primeira

**VI. diferimento parcial de 88,88% (oitenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos por cento) do ICMS devido nas vendas internas, a contribuintes do ICMS, dos produtos industrializados mencionados na Cláusula primeira, tributados com alíquota de 18% (dezoito por cento), de modo que o destaque do imposto seja de 2%, conforme definido em Regime Especial, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002.**

**Parágrafo primeiro:** O imposto diferido nos termos dos incisos I a V do caput será devido no momento da saída dos produtos industrializados e recolhido nos termos do inciso VI do caput...

**Parágrafo segundo:** Para fruição do tratamento tributário previsto nesta cláusula a TECNOMETAL deverá realizar vendas, por Minas Gerais, da totalidade dos equipamentos por ela contratados, industrializados ou fornecidos.

**Parágrafo terceiro:** O Regime Especial, relativamente ao disposto no inciso V desta cláusula, deverá conter relação de bens ou mercadorias...

**Parágrafo quarto:** A fruição do tratamento tributário previsto no inciso VI do caput está condicionada ao estorno do imposto creditado pela TECNOMETAL, relativo às aquisições de mercadorias, na proporção do ICMS diferido.

(Destacou-se)

Observe que o Terceiro Termo Aditivo altera substancialmente a cláusula décima do Protocolo inicial.

Anteriormente, existiam apenas quatro tipos de operações em que o Estado se comprometia a conceder o diferimento por meio de Regime e, após a alteração do Termo Aditivo, passaram a existir seis tipos diferentes de operações.

Além do mais, o parágrafo quarto determinou que não seria necessário o estorno do imposto creditado na proporção do ICMS diferido. Relembre-se que na versão inicial do Protocolo, havia a vedação ao aproveitamento dos créditos relacionados com os produtos vendidos com diferimento parcial.

É a partir dessas alterações no Protocolo de Intenções introduzidas pelo Terceiro Termo Aditivo que ocorrem as modificações do Regime Especial. Ressalta-se que não se trata de uma interpretação do Protocolo de Intenções, mas, ao contrário, refere-se a uma nova convenção, um novo pacto, ora consubstanciado no Terceiro Termo Aditivo. Este último, dá nova redação (modificada) aos preceitos do Protocolo inicial, em novo acordo com acréscimos e remodelagens.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Baseado nesse novo modelo para concessão do diferimento parcial é que se estabelece o formato atual do Regime Especial (fls. 57/63: redação vigente entre o período de 01/08/12 e 12/12/12; e fls. 64/68: redação a partir de 13/12/17 em diante):

### SEÇÃO III

#### NAS VENDAS DE MERCADORIAS

**Art. 5º** Fica autorizado à TECNOMETAL o diferimento parcial de 88,88% (oitenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos por cento) do ICMS devido nas vendas internas, a contribuintes do ICMS, dos produtos industrializados mencionados na Cláusula primeira do Protocolo de Intenções, **tributados com alíquota de 18% (dezoito por cento), de modo que o destaque do imposto seja de 2% (dois por cento).**

§ 1º É facultado à TECNOMETAL utilizar o multiplicador de 0,02 (dois centésimos) sobre a base de cálculo do imposto.

§ 2º **A fruição do diferimento previsto no caput está condicionada ao estorno do imposto creditado pela TECNOMETAL, relativo às aquisições de mercadorias, na proporção do ICMS diferido.**

(Destacou-se)

Verifica-se que não se trata de mera interpretação do Protocolo em sua redação inicial, mas sim de alteração da norma em virtude de modificação do Protocolo por meio de um novo Termo Aditivo. A prescrição normativa do Protocolo inicial era uma e, depois do Aditivo, passou a ser outra. Exemplificando, para o § 4º da Cláusula décima teria o seguinte comparativo:

#### i) Protocolo com a redação original:

Cláusula décima...

(...)

IV. diferimento parcial do ICMS devido exclusivamente nas operações internas de vendas dos equipamentos previstos na cláusula primeira...

Parágrafo quarto: Para apuração da carga tributária efetiva prevista no inciso IV desta cláusula, a TECNOMETAL deverá escriturar em separado as operações internas e interestaduais, sendo que as operações interestaduais terão cotejo de débitos e créditos e as internas implicarão ICMS líquido de 2% (dois por cento) sobre o seu faturamento mensal, sem direito a créditos.

#### ii) Protocolo com a redação do Terceiro Termo Aditivo:

Cláusula décima...

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI. diferimento parcial de 88,88% (oitenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos por cento) do ICMS devido nas vendas internas, a contribuintes do ICMS, dos produtos industrializados mencionados na Cláusula primeira...

(...)

Parágrafo quarto: A fruição do tratamento tributário previsto no inciso VI do caput está condicionada ao estorno do imposto creditado pela TECNOMETAL, relativo às aquisições de mercadorias, na proporção do ICMS diferido.

Vê-se claramente que o § 4º da Cláusula décima retro, após o Aditivo, apresentou um prescritivo de norma totalmente diferente do anterior em relação aos créditos do imposto.

Após o Aditivo, há uma condicionante de estorno proporcional ao ICMS diferido para fruição do diferimento parcial. Anteriormente, lembre-se, aplicava-se um ICMS líquido de 2% (dois por cento) sobre as vendas internas mensais realizadas com diferimento parcial (faturamento), sem direito a nenhum crédito de imposto nessas operações.

Assim, não prosperam as alegações da Impugnante de que as mudanças ocorridas no regime especial são frutos de uma interpretação da norma posta no Protocolo, uma vez que este é que foi alterado para resultar em novas formas de exigências e condicionantes para fruição do regime especial.

Conveniente destacar que a condicionante de estorno apenas proporcional dos créditos do imposto passou a valer a partir da ciência do contribuinte, ocorrida em 01/08/12, impossibilitando a retroação de seus efeitos, como requer a Impugnante.

Ressalta-se que o regime especial, em seu art. 20, informa que ele entrará em vigor na data de sua ciência, portanto, sem retroagir:

**Art. 20. Este Regime Especial entra em vigor na data da ciência a TECNOMETAL** de seu deferimento e produzira efeitos até 31 (trinta e um) de outubro de 2012, podendo ser prorrogado por ato do titular da DF a que estiver circunscrita, desde que requerido antes do término de sua vigência.

Resta claro que o Protocolo de Intenções nº 016/2009, em sua redação original, e, por consequência, o Regime Especial 16.000288091-45 concedido para atendimento das contrapartidas tributárias do Estado, vedavam a apropriação de quaisquer créditos relacionados às saídas com diferimento parcial de 88,88% (oitenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos por cento) do ICMS. Somente a partir de 01/08/12, com a nova redação dada ao RET, foi determinado o estorno de crédito na proporção do imposto diferido.

Dessa forma, não há reparos a fazer no estorno dos créditos do imposto efetuado pelo Fisco nos presentes autos.

Em sessão realizada aos em sessão realizada aos 12/07/17, a 3ª Câmara de Julgamento proferiu despacho interlocutório para que a Impugnante demonstrasse, por amostragem, as questões relativas ao aproveitamento de crédito e carga tributária nos termos do Regime Especial, obedecidas as respectivas vigências e alterações levadas a termo no instrumento.

A Impugnante, em atendimento ao despacho interlocutório exarado pela 3ª Câmara de Julgamento, apresenta por meio do quadro de fls. 934, os dados relativos ao resultado do Contrato de Fornecimento nº 1655318/2010, firmado com a empresa Vale S/A., para o fornecimento do equipamento “transportador de correia”, executado no período de fevereiro de 2011 a dezembro de 2015.

A conclusão a que chega a Impugnante é de que a carga tributária efetiva referente ao referido contrato foi de 6,09% (seis vírgula nove por cento), número muito superior ao prometido pelo Estado, por ocasião da assinatura do Regime Especial que seria de 2% (dois por cento).

Apresenta mídia de fl. 940, contendo Excel “Projeto 037410.xlsx”, com quatro planilhas intituladas: “Resumo NF’s Entrada”; “Resumo Faturamento”; “Base de dados” e NF’s Faturadas” e as cópias da integralidade das notas fiscais de entrada de matérias primas.

Primeiro, há que se observar que os dados apresentados não se enquadram perfeitamente dentro do período autuado (01/10/10 a 31/12/14), visto que o projeto “transportador de correia” teve início em fev/2012 e terminou em dez/15.

Também merece registro o fato destacado pelo Fisco de que não foi observado pela Impugnante, ao realizar seu demonstrativo que, a partir de 01/08/12, a nova redação do Regime Especial, a partir de 01/08/12, no tocante ao direito ao crédito do ICMS relativo às aquisições de mercadorias, na proporção do ICMS diferido.

Como já exposto anteriormente, a Fiscalização apontou várias inconsistências nos dados apresentados pela Impugnante nas planilhas e apurações por ela realizadas, das quais se destaca as seguintes.

No tocante às notas fiscais de entradas de matérias primas, relacionados ao “Projeto 037410” (Transportador de Correias), conforme apurado pelo Fisco do cotejo do arquivo apesentado pela Autuada, no início dos trabalhos fiscais (“Demonstração Jan 10 a Dez14 – Regime Especial TCNM.xlsx” -Anexo 3, CD fl. 71), algumas notas fiscais de entrada não se encontram relacionadas na planilha elaborada pela Autuada em atendimento ao despacho interlocutório. Por outro lado, foram relacionadas nesta planilha documentos fiscais relativos às aquisições de bens de uso e consumo com substituição tributária, que não fazem parte do processo produtivo da Autuada.

Na apuração realizada pela Impugnante, foram considerados documentos fiscais com datas de entrada anteriores a 01/08/12, com redução proporcional ao diferimento de 88,88% do ICMS, contrárias às prescrições do Protocolo de Intenções e do Regime Especial à época, os quais vedavam integralmente o crédito de ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foram lançados dados incorretos em relação às notas fiscais de aquisições junto a empresas optantes pelo Simples que utilizam alíquotas diferenciadas, bem como operações com substituição tributária.

Quanto à planilha “Resumo NF’s Entrada”, na qual a Impugnante apresenta a totalização das notas fiscais de entrada e realiza o cálculo que demonstraria a carga tributária efetiva, esta apresenta valor diferente do apresentado no quadro de fl. 934 da peça da Impugnante, no tocante ao valor informado como “ICMS destacado NF Entrada e não creditado”, resultando os cálculos por ela apresentados em carga tributária de 5,47% (cinco vírgula quarenta e sete por cento), enquanto no demonstrativo de fl. 934, a Impugnante afirma que a carga tributária suportada pela Autuada relativa ao Contrato de Fornecimento nº 1655318/2010, firmado com a empresa Vale S/A., seria de 6,09% (seis vírgula nove por cento).

Na referida apuração também não foi decotado o valor correspondente do ICMS relativo às devoluções do “ICMS destacado NF Venda”. Se houve devolução de mercadorias, por consequência, houve a anulação do ICMS relativo a essa devolução.

Mais relevante ainda, é o fato de que, ao realizar a apuração por meio do demonstrativo de fl. 934, e agora no quadro da planilha “Resumo NF’s Entrada”, a Impugnante parte de premissa equivocada.

A Impugnante adiciona ao valor do ICMS destacado na NF de venda, portanto, efetivamente pago, o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de entradas de matérias primas relativas à execução do contrato, valor este que entende deveria ser mantido. Assim, da soma dos valores é que se obtém o percentual de 6,09% (seis vírgula nove por cento).

Entretanto, como exposto na Consulta de Contribuintes nº 064/2013, PTA nº 16.000463310-57, formulada pela própria Autuada, a carga tributária efetiva substitui o sistema de cotejo entre débitos e créditos, portanto, não há como se considerar os créditos do imposto relativo às entradas nesse cotejo.

Ressalte-se que a fim de precisar o entendimento sobre o tema, a 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 30/10/18, decide retornar os autos à Superintendência de Tributação (Sutri), nos seguintes termos (fls. 987):

ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REMETER OS AUTOS À SUTRI PARA QUE ESCLAREÇA, DIANTE DAS TRATATIVAS DE ORIGEM DO PROTOCOLO DE INTENÇÕES ASSINADO COM A AUTUADA, SE O DISPOSTO NO § 2º DO ART. 7º DO RET Nº 45.000000159.11, VIGENTE ATÉ 31.07.12, APLICA-SE SOMENTE ÀS MERCADORIAS E MATÉRIAS-PRIMAS QUE ORIGINARAM SAÍDAS COM DIFERIMENTO DO ICMS ESTABELECIDO NO CAPUT DO CITADO ARTIGO, NA FORMA DA RESPOSTA DADA NO ITEM 3 DA CONSULTA DE CONTRIBUINTES Nº 064/2013. PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. ANDRÉ PERDIGÃO VIANA E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, A DRA. MARIANE RIBEIRO BUENO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Superintendência de Fiscalização a Secretaria de Estado de Fazenda (Sutri) comparece às fls. 989/990 dos autos, e esclarece que:

- o RET nº 45.000000159-11, na redação vigente até 31/07/12 (em seu art. 9º e não 7º - fls. 40/47 do PTA), veda o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com a operação de que trata o *caput*, qual seja, a operação sujeita ao diferimento parcial de ICMS (vendas internas dos produtos relacionados no Anexo II do RET, destinados ao ativo permanente de empresas dos setores de Geração de Energia, Siderurgia e Mineração);

- conforme respondido na questão 3 da Consulta de Contribuintes nº 064/2013, os créditos vedados são aqueles relacionados com as operações de saída em que se aplicarem o diferimento parcial estabelecido no *caput* do art. 9º do RET;

- em se tratando de modalidade de carga tributária efetiva, e não tendo o RET estabelecido escrituração distinta das operações sujeitas ao diferimento parcial, o respectivo valor apurado, na forma do art. 9º do RET deverá compor o somatório do imposto apurado relativamente à eventuais operações não submetidas ao diferimento parcial, realizadas pelo estabelecimento;

- na apuração do ICMS devido pelo estabelecimento, o débito do imposto (carga tributária efetiva de 2% e demais débitos relativos às operações não alcançadas pelo RET) e os créditos (relativos às operações não alcançadas pelo RET), poderão ser compensados entre si, resultando em saldo devedor ou saldo credor do imposto, conforme o caso, referente ao respectivo período.

O esclarecimento solicitado pela 3ª Câmara de Julgamento se refere à redação do RET vigente até 31/07/12, no que se refere ao disposto no § 2º do art. 7º (e art. 9º) do RET nº 45.000000159.11, vigente até 31/07/12 se aplicaria somente às mercadorias e matérias-primas que originaram saídas com diferimento do ICMS estabelecido no *caput* do citado artigo, na forma da resposta dada no item 3 da Consulta de Contribuintes nº 064/2013.

Transcreve-se, novamente, por oportuno o citado item 3 da Consulta de Contribuintes nº 064/2013, formulada pela própria Autuada. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 064/2013

CONSULENTE: Tecnometal Engenharia e Construção Mecânicas Ltda.

ICMS - REGIME ESPECIAL - DIFERIMENTO PARCIAL - CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA - APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS - A definição de um percentual de carga tributária efetiva em uma operação de saída de mercadoria, por força de diferimento parcial, **impede o aproveitamento de quaisquer créditos que reduzam o montante do imposto devido.**

CONSULTA INEPTA - Com fundamento no art. 43, inciso I e parágrafo único, do RPTA/08, declara-se inepta a consulta que versar sobre disposição

claramente expressa em regime especial concedido ao contribuinte.

(...)

CONSULTA:

(...)

3 - Nas operações internas de saída de mercadorias a Consultante poderá aproveitar o crédito decorrente de ICMS pago na aquisição de matérias-primas fora do regime de diferimento (inclusive de outros Estados da Federação), entendendo-se que a expressão “quaisquer outros créditos” relaciona-se apenas com as operações de matérias-primas adquiridas pelo regime do diferimento?

(...)

RESPOSTA:

3 - Não, a vedação do § 2º do art. 7º do Regime Especial deve ser interpretada literalmente, ou seja, **estando a entrada relacionada com as operações de saída em que se aplicarem o diferimento estabelecido, o respectivo ICMS não poderá ser aproveitado como crédito.**

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 26 de março de 2013.

(Destacou-se)

A Superintendência de Tributação deixa claro, em sua resposta, que conforme exposto no item 3 da Consulta de Contribuintes nº 064/2013, os créditos vedados são aqueles relacionados com as operações de saída em que se aplicarem o diferimento parcial estabelecido no *caput* do art. 9º do RET. Assim, na apuração do ICMS devido pelo estabelecimento, o débito do imposto (carga tributária efetiva de 2% e demais débitos relativos às operações não alcançadas pelo RET) e os créditos (relativos às operações não alcançadas pelo RET), poderão ser compensados entre si, resultando em saldo devedor ou saldo credor do imposto, conforme o caso, referente ao respectivo período.

Dessa forma, não há reparos a fazer no estorno dos créditos do imposto nos presentes autos, considerando as reformulações já realizadas pelo Fisco.

Também não assiste razão à Defesa no tocante à alegação de que nos meses de outubro e novembro de 2010, janeiro a março de 2011, abril a agosto e novembro de 2012 e janeiro a outubro de 2013 mantinha saldo credor suficiente para suportar os estornos dos créditos ora efetuados, sendo, portanto, indevida a exigência de multa de revalidação por falta de pagamento ou pagamento a menor de ICMS.

Em relação a essa discussão, vale destacar que o Decreto nº 46.698 de 30/12/14, alterou os arts. 194 e 195 do RICMS/02, excluindo o procedimento fiscal de Verificação Fiscal Analítica – VFA. Confira-se:

RICMS/02 :

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

V - conclusão fiscal;

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

"V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;"

(...)

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.**

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

(Destacou-se)

Frisa-se que, com a alteração efetuada nos arts. 194 e 195 do RICMS/02, foi excluído o procedimento fiscal da verificação fiscal analítica (recomposição da conta gráfica do ICMS). E a partir dessa alteração, os créditos do imposto indevidos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 (art. 195, caput).

Cabe salientar que as disposições regulamentares retro foram alteradas por força do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, em relação às quais o legislador deixou consignado, *in verbis*:

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste DECRETO aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 5º Este DECRETO entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2015. (Grifou-se)

Vê-se que a aplicação retroativa das disposições regulamentares acima reproduzidas respalda-se no disposto no §1º do art. 144 do CTN, *in verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Nesse sentido, são várias as decisões judiciais, dentre as quais se destacam:

EMENTA: ....

O PRÓPRIO ART. 144, § 1º, DO CTN DISPÕE QUE NORMAS POSTERIORES AO FATO GERADOR, RELATIVAS AO ESTABELECIMENTO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO, FISCALIZAÇÃO E GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, APLICAM-SE IMEDIATAMENTE. ....” (TRF-2ª REGIÃO. AC 94.02.07873-8/RJ. REL.: DES. FEDERAL CLÉLIO ERTHAL. 1ª TURMA. DECISÃO: 22/03/92. DJ DE 16/05/95, P. 29.072.)

EMENTA: ....

I. O FISCO PODE, A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 10.174/01, USAR AS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS RELATIVAS AO RECOLHIMENTO DA CPMF, PARA FINS DE LANÇAMENTO DE OUTROS TRIBUTOS, AINDA QUE RELATIVOS A EXERCÍCIOS FINANCEIROS ANTERIORES.

II. HOMENAGEM À NATUREZA PROCESSUAL DA NOVA NORMA, NOS TERMOS DO § 1º DO ART. 144 DO CTN. ....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(TRF-5ª REGIÃO. AMS 2001.84.00.005467-2/RN. REL.: DES. FEDERAL PAULO ROBERTO DE OLIVEIRA LIMA. 2ª TURMA. DECISÃO: 11/06/02. DJ DE 25/04/03, P. 693.

Destaca-se, ainda, que nos termos do disposto no §1º do art. 195 retro, o contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário relativo a estorno de créditos do imposto indevidos, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

Portanto, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75:

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, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, uma vez que elas foram exigidas na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS.  
APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003  
COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL  
FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS  
GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(...)

(GRIFOU-SE).

Quanto à contestação da Impugnante acerca da majoração da multa isolada em 50% (cinquenta por cento) em razão da constatação de reincidência, nos termos do art. 53, § § 6º e 7º, da Lei nº 6.763/75, esta perdeu o seu objeto em razão da reformulação do crédito tributário, promovida pelo Fisco, as fls. 927/931 dos autos, através da qual foi expurgada aquele aumento.

Por fim, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco, em se tratando de multas que estão previstas na legislação estadual, efetivadas nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias, às quais se encontra este Conselho de Contribuintes adstrito em seus julgamentos, nos termos do que dispõe o art. 182 da referida lei.

A Autuada faz ilações de quebra de isonomia, com base em outros Regimes Especiais semelhantes, aos quais reputa que não consta a vedação ao crédito, exemplificando com apresentação de cópias dos Regimes: 16.000194007.36, concedido à Takraf do Brasil Soluções Tecnológicas Ltda., e 16.000163094.87, concedido à Sandvik MGS S.A.

Primeiro, é preciso esclarecer que os Regimes Especiais podem ser concedidos, em caráter individual, para atender peculiaridade e especificidade do contribuinte e a seu interesse. É o que estabelece o art. 184, da Parte Geral do RICMS/02:

Art. 184. A Secretaria de Estado da Fazenda poderá conceder, em caráter individual, Regime Especial de Interesse do Contribuinte, requerido na forma prescrita pela legislação tributária administrativa, consideradas as peculiaridades e as circunstâncias das operações ou das prestações que justifiquem a sua adoção.

(...)

Já o princípio da isonomia tributária prevê um tratamento desigual aos desiguais e igual aos iguais. Assim, o Regime concedido para um contribuinte dentro de certa especificidade não pode ser generalizado para todos, a não ser que todos tenham a mesma particularidade que fundamentou aquela concessão.

Assim, os Regimes concedidos à Takraf e Sandvik, por suas particularidades, não poderiam ser generalizados a fim de demonstrar quebra de isonomia em relação à Tecnometal.

Mas, também, esses Regimes vedavam a apropriação de créditos relativos às operações com diferimento parcial concedido.

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A própria Sandvik peticionou Consulta a SEF com este fim obtendo a seguinte resposta:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 106/2013

PTA Nº: 16.000470843-63

CONSULENTE: Sandvik Mining and Construction do Brasil S.A.

ORIGEM: Vespasiano – MG

ICMS – REGIME ESPECIAL – CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA – VEDAÇÃO AO CRÉDITO– A concessão de diferimento (parcial) com o fim de fazer incidir carga tributária efetiva em percentual determinado sobre operação de saída implica, necessariamente, na vedação aos respectivos créditos, ressalvada apenas a hipótese de previsão expressa em sentido contrário no texto do próprio regime.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, está obrigada a emissão de nota fiscal eletrônica desde 01/04/2010.

Aduz ter como objeto social a comercialização, inclusive importação, de ferramentas em geral, de produtos de metal duro, de equipamentos de perfuração e de máquinas, peças e transportadores de minérios em geral.

Informa ser detentora do Regime Especial contido no PTA nº 16.000232978-98, concedido em outubro de 2009, com base em Protocolo de Intenções firmado em 2006, que lhe concede diferimento de ICMS nas operações de importação, aquisição e saída internas de mercadorias.

Afirma que, em novembro de 2011, o regime foi alterado de ofício pela SEF/MG, dispondo em seu art. 8º que a Consulente deveria efetuar o estorno do imposto creditado sempre que ocorresse saída com o pagamento do imposto parcialmente diferido na forma do art. 7º (88,89% do ICMS), hipótese em que o estorno seria proporcional ao benefício.

Alega que a alteração de ofício realizada pela SEF/MG foi efetuada sem respaldo no citado Protocolo de Intenções e que o benefício nele previsto, diferimento parcial, não obrigaria a Consulente ao estorno dos créditos de ICMS, conforme art. 8º c/c art. 70, inciso II e § 1º, todos do RICMS/02.

Sustenta que a necessidade de estorno proporcional dos créditos de ICMS somente seria exigível a partir de

novembro de 2011, quando a redação do art. 8º foi alterada para consignar de forma expressa tal exigência.

Com dúvida quanto à interpretação da legislação, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 – Está correto o entendimento da Consulente de que o art. 8º do Regime Especial contido no PTA nº 16.000232978-98 é inaplicável, haja vista as disposições regulamentares vigentes?

2 – Caso contrário, estando a Consulente obrigada a efetuar o estorno proporcional dos créditos de ICMS, a partir de quando (data de recebimento do regime reformulado ou retroativamente) e como deverá ser calculado o estorno?

RESPOSTA:

1 e 2 – A Consulente é detentora de Regime Especial de tributação formalizado inicialmente através dos PTAs nº 16.000233027-43 e 16.000232978-98, cujas disposições foram consolidadas neste último. O Regime Especial foi concedido com fundamento no art. 8º, Parte Geral, e item 41, alínea “a”, Parte 1, Anexo II do RICMS/02, bem como no Protocolo de Intenções nº 115/2006, sendo que os questionamentos formulados referem-se apenas ao diferimento previsto no art. 7º do Regime em exame.

O Protocolo de Intenções firmado entre a Consulente e o Estado de Minas Gerais previa, para suas operações internas de venda com as mercadorias a serem especificadas em regime, a incidência de uma carga tributária efetiva de ICMS de 2%, por meio da concessão de diferimento parcial nestas operações.

O texto do Regime definiu as mercadorias abrangidas e autorizou o diferimento parcial, definindo o seu percentual (88,89%), de forma que a carga tributária efetiva sobre a operação fosse de 2%.

Como o tratamento tributário concedido previa carga tributária efetiva em determinado percentual, para alcançar o resultado vislumbrado em Protocolo a Consulente deveria proceder à divisão entre o débito relativo à operação e o respectivo valor faturado. Desta forma, não eram admitidos créditos relacionados à operação, sob pena de se obter resultado líquido (carga tributária efetiva) inferior à 2%.

O Regime de tributação concedido à Consulente é especial e, portanto, diferenciado, objetivando a uma carga tributária efetiva de 2%, não se cogitando,

assim, que a regra geral relativa ao diferimento, de manutenção dos respectivos créditos, seja aplicada no presente caso. O diferimento foi utilizado no Regime apenas como instrumento para alcance da carga tributária efetiva estipulada.

Assim, a Consulente não poderia aproveitar créditos de ICMS relacionados aos produtos industrializados cujas saídas foram tributadas conforme o art. 7º do Regime Especial. Os créditos aproveitados indevidamente pela Consulente deverão ser estornados em sua integralidade, observado o procedimento previsto nos arts. 207 a 211 do Decreto Estadual nº 44.747/2008 – Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

Entretanto, a partir da data de ciência da alteração de ofício introduzida no texto do Regime em novembro de 2011, o procedimento da Consulente deverá ser outro, na medida em que poderá efetuar o estorno na proporção do benefício concedido (88,89%), em razão da autorização expressa contida no art. 8º, que criou exceção à regra da carga tributária efetiva.

Ressaltamos que a realização do estorno proporcional é admissível apenas em decorrência de autorização expressa contida no próprio Regime e somente para as operações realizadas a partir da ciência de sua previsão, vez que a tributação da operação por meio de carga tributária efetiva implica na vedação a qualquer crédito.

O estorno proporcional dos créditos relacionados às operações de saída amparadas pelo benefício previsto no art. 7º do Regime Especial contido no PTA nº 16.000232978-98, realizadas a partir do conhecimento da Consulente da alteração de ofício, deverá ser efetuado nos termos do art. 8º, caput e §§ 1º e 2º, do citado Regime.

Vale acrescentar que, a partir de 1º de setembro de 2012, foi alterada a redação do art. 7º do Regime Especial, nos seguintes termos:

Art. 7º Fica autorizado o diferimento de 88,89% (oitenta e oito inteiros e oitenta e nove centésimos por cento) do pagamento do ICMS devido nas vendas, em operações internas destinadas a contribuintes do imposto, dos produtos industrializados relacionados no Anexo IV e mencionados na cláusula primeira do Protocolo de Intenções, promovidas pela SANDVIK, de forma que resulte em destaque do imposto equivalente a 2% (dois por cento).

Parágrafo único. É facultado à SANDVIK utilizar o multiplicador de 0,02 (dois centésimos) para cálculo do imposto.

A nova redação do dispositivo não mais utiliza a expressão carga tributária efetiva, estando mais adequada à possibilidade de aproveitamento de créditos prevista no art. 8º.

Se da solução dada à presente Consulta resultar imposto a pagar, o mesmo poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA, Decreto Estadual n.º 44.747/08.

Finalmente, cumpre acrescentar que o art. 27-G do Anexo VIII do RICMS/02 estabelece a possibilidade de utilização de saldo credor acumulado de ICMS, por contribuinte signatário de protocolo de intenções e detentor de regime especial para a produção de bens destinados ao ativo imobilizado de mineradoras, indústrias siderúrgicas e geradoras de energia, com previsão de carga tributária efetiva em determinado percentual, para pagamento do imposto apurado em razão de estorno de créditos indevidamente aproveitados, relacionados com operações alcançadas pelo regime.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 27 de maio de 2013.

(...)

Fica claro que o questionamento da Sandvik, detentora do RE arrolado pela Impugnante, faz-se em torno de seu entendimento (equivocado) de que não era obrigatório proceder ao estorno de crédito nas operações com diferimento parcial. Relatava que o benefício previsto no Protocolo de Intenções não obrigava ao estorno do ICMS, nem vedava seu crédito. A exigência de estorno somente ocorreria a partir da alteração de ofício do RE.

Mas a Resposta da SEF foi enfática: em sentido oposto ao alegado pela Sandvik:

i) na Ementa:

A concessão de diferimento (parcial) com o fim de fazer incidir carga tributária efetiva em percentual determinado sobre operação de saída implica, necessariamente, na vedação aos respectivos créditos... (grifos nosso);

ii) na Resposta:

Como o tratamento tributário concedido previa carga tributária efetiva em determinado percentual, para alcançar o resultado vislumbrado em Protocolo a Consulente deveria proceder à divisão entre o débito relativo à operação e o respectivo valor faturado. Desta forma, não eram admitidos créditos relacionados à operação, sob pena de se obter resultado líquido (carga tributária efetiva) inferior à 2%.

O Regime de tributação concedido à Consulente é especial e, portanto, diferenciado, objetivando a uma carga tributária efetiva de 2%, não se cogitando, assim, que a regra geral relativa ao diferimento, de manutenção dos respectivos créditos, seja aplicada no presente caso. O diferimento foi utilizado no Regime apenas como instrumento para alcance da carga tributária efetiva estipulada.

Assim, a Consulente não poderia aproveitar créditos de ICMS relacionados aos produtos industrializados cujas saídas foram tributadas conforme o art. 7º do Regime Especial. Os créditos aproveitados indevidamente pela Consulente deverão ser estornados em sua integralidade, observado o procedimento previsto nos arts. 207 a 211 do Decreto Estadual nº 44.747/2008 – Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) (...)

Salienta-se que a ementa da Consulta já deixa claro que os Regimes concedidos com carga efetiva de determinado percentual sobre venda implicam, necessariamente, na vedação aos seus respectivos créditos, a não ser que haja “hipótese de previsão **expressa** em sentido contrário no texto do próprio regime” (grifos nossos).

Assim, diferentemente do que alega em sua defesa, os RE evocados, também, exigem a vedação ao crédito do ICMS para que se cumpra a carga tributária especificada.

Ressalta-se, também, na Resposta desta Consulta que somente a partir da “ciência da alteração de ofício introduzida no texto do Regime, em novembro de 2011, o procedimento da Consulente deveria ser outro”: ao invés de estorno integral dos créditos em relação às aquisições que resultaram em saídas com diferimento, o contribuinte deveria “efetuar o estorno na proporção do benefício concedido (88,89%), em razão da autorização expressa contida no art. 8º, que criou exceção à regra da carga tributária efetiva”. Ou, em outras palavras, impossibilidade de diferimento proporcional no período quando este procedimento não fosse expressamente autorizado no Regime.

Crê-se afastar-se, desta forma, a pretensão da Impugnante de que a proporcionalidade do estorno fosse estendida ao período anterior a agosto de 2012, momento em que a alteração no Regime foi introduzida e cientificada ao contribuinte.

Revele-se, mais uma vez, que a própria Impugnante já tinha conhecimento da impossibilidade de créditos em suas aquisições relativas aos produtos do Regime,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

uma vez ciente da Consulta de Contribuinte nº 064/2013, dela mesma, respondida em março de 2013, na qual se observa:

i) na Exposição:

Aponta que alguns de seus concorrentes possuem Regimes Especiais que a eles conferem cargas tributárias de 2% (dois por cento), sem, no entanto, impor qualquer vedação ao aproveitamento do crédito de ICMS não diferido. Razão pela qual suscita o malferimento do princípio constitucional da isonomia tributária.

ii) na Consulta:

1 - Em todas as operações de saídas internas, para apuração da carga efetiva, deverá ser considerado o ICMS já pago por ocasião da aquisição das matérias primas, independentemente da sua origem e da adesão do fornecedor ao PTA (excluindo o imposto diferido)?

2 - A expressão carga tributária efetiva de 2% (dois por cento) representa apenas a razão entre o ICMS devido nas entradas de matérias-primas diferidas (art. 1º do Regime Especial) e nas saídas da mercadoria em operações internas?

3 - Nas operações internas de saída de mercadorias a Consulente poderá aproveitar o crédito decorrente de ICMS pago na aquisição de matérias-primas fora do regime de diferimento (inclusive de outros Estados da Federação), entendendo-se que a expressão “quaisquer outros créditos” relaciona-se apenas com as operações de matérias-primas adquiridas pelo regime do diferimento?

4 - A Consulente receberá do Estado tratamento desigual, já que em nenhum dos demais regimes especiais firmados com seus concorrentes foi estipulada essa vedação?

iii) na Resposta:

...

Em todos os termos de Regime Especial mencionados pela Consulente há a previsão de que o diferimento parcial nas saídas deve resultar em carga tributária efetiva de 2% (dois por cento).

Entende-se que o termo “carga tributária efetiva” significa carga tributária líquida obtida em substituição ao sistema normal de cotejo entre débitos e créditos. Ou seja, **se o regime especial definir a incidência de ICMS que resulte em determinada carga tributária efetiva, não será possível o aproveitamento de créditos relacionados à**

**operação, ainda que não haja vedação expressa nesse sentido.**

Desse modo, **o tratamento tributário concedido nos Regimes Especiais mencionados pela Consulente foi o mesmo.**

Porém, convém lembrar que a Isonomia Tributária tem por definição o tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na exata medida da sua desigualdade, porquanto comparar simplesmente termos de regimes especiais atinentes a contribuintes diferentes não é suficiente para comprovar qualquer quebra de isonomia.

Há que se levar em conta também todos os compromissos firmados pelos contribuintes, além das especificidades das mercadorias que serão objeto das operações a que se refere o acordo celebrado.

Portanto, **não há a quebra de isonomia conforme suscitado pela Consulente.**

Ademais, nos termos do art. 37 do RPTA, não se presta o instrumento da consulta para questionar a equidade da legislação tributária, mas sim para o esclarecimento de dúvidas quanto à sua aplicação. Feitas estas preliminares considerações, passa-se, à título de orientação, às respostas das perguntas formuladas.

1 - As operações de saídas internas especificadas pelo art. 7º do Regime Especial terão o respectivo imposto diferido para a operação subsequente no montante de 88,88%, de forma que a carga tributária efetiva resulte em 2%. **Portanto, é vedado o aproveitamento de quaisquer créditos oriundos de entradas relacionadas às citadas saídas. Conforme exposto, além da vedação expressa no § 2º do citado art. 7º, a obtenção da carga tributária efetiva substitui o cotejo entre créditos e débitos.**

2 - Não, a **expressão carga tributária efetiva significa o que efetivamente será recolhido na operação, portanto não é possível aproveitar créditos de ICMS oriundos das aquisições do contribuinte.**

3 - Não, a vedação do § 2º do art. 7º do Regime Especial deve ser interpretada literalmente, ou seja, **estando a entrada relacionada com as operações de saída em que se aplicarem o diferimento estabelecido, o respectivo ICMS não poderá ser aproveitado como crédito.**

4 - Prejudicada.

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

(...)

(Destacou-se)

Frisa-se: a Impugnante já tinha pleno conhecimento, desde março de 2013, quando da resposta à sua própria Consulta, de que outros Regimes Especiais ao definir a incidência de ICMS que resultasse em determinada carga tributária efetiva, não teriam a possibilidade de aproveitamento de créditos relacionados a essas operações, ainda que não houvesse vedação expressa nesse sentido. (Grifos apostos pelo Fisco).

Assim, diferentemente do que alega a Impugnante, os regimes especiais concedidos àquelas outras empresas também estipulavam a vedação ao crédito do ICMS para que se cumpra a carga tributária especificada, tendo sido uma das empresas atuada pelo Fisco mineiro pela falta do estorno dos créditos do imposto, conforme decisão deste Conselho de Contribuintes a seguir reproduzida:

ACÓRDÃO: 21.350/13/1ª RITO: ORDINÁRIO  
PTA/AI: 01.000187002-07  
IMPUGNAÇÃO: 40.010133509-19  
IMPUGNANTE: SANDVIK MGS S/A  
IE: 062703965.00-95  
PROC. S. PASSIVO: FABIANA HELENA LOPES DE MACEDO  
TADIELLO/OUTRO(S)  
ORIGEM: DF/BH-3 - BELO HORIZONTE  
EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIFERIMENTO – REGIME ESPECIAL – CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DO IMPOSTO, DEVIDO À FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES DE SAÍDA COM CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA DE 2% (DOIS POR CENTO), EM DESACORDO COM O PREVISTO EM REGIME ESPECIAL, VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. EXIGÊNCIA APENAS DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75, DE ACORDO COM RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

DA ANÁLISE DOS FATOS APRESENTADOS, VERIFICA-SE QUE O ESTADO DE MINAS GERAIS CONCEDE À AUTUADA, POR MEIO DO REGIME ESPECIAL Nº 16.000163094.87, EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES INTERNAS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS RESULTANTES DE VENDAS, UM BENEFÍCIO FISCAL TRADUZIDO NA FORMA DE “DIFERIMENTO PARCIAL”, COM O OBJETIVO DE SE OBTER UMA CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA DE 2% (DOIS POR CENTO).

ASSIM, A AUTUADA DEVERIA FAZER O ESTORNO DOS CRÉDITOS DO ICMS APROPRIADOS RELATIVOS ÀS SAÍDAS DAS

MERCADORIAS COM CARGA EFETIVA DE 2% (DOIS POR CENTO), OU SEJA, DOS EQUIPAMENTOS POR ELA INDUSTRIALIZADOS, DISTRIBUÍDOS PARA OS PROJETOS DE MINERAÇÃO E SIDERURGIA NO ESTADO DE MINAS GERAIS, CONFORME DESCRITO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO CITADO REGIME ESPECIAL.

DA ANÁLISE DO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS, CÓPIAS ÀS FLS. 46/82 DOS AUTOS, O FISCO IDENTIFICOU QUE A AUTUADA NÃO EFETUOU TAL ESTORNO. ASSIM, PROCEDEU À RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, ESTORNANDO O CRÉDITO DE ICMS INDEVIDO E, TENDO RESULTADO EM DIMINUIÇÃO DO SALDO CREDOR, EXIGIU A MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75.

DESTACA-SE QUE, PARA A DETERMINAÇÃO DOS VALORES DOS CRÉDITOS DE ICMS A SEREM ESTORNADOS, FOI LEVANTADO MENSALMENTE O PERCENTUAL DAS VENDAS INTERNAS COM CARGA TRIBUTÁRIA DE 2% (DOIS POR CENTO) EM RELAÇÃO AO TOTAL DA BASE DE CÁLCULO, CONFORME DEMONSTRADO NA PLANILHA DO ANEXO 1 (FLS. 12).

EM SUA DEFESA, A AUTUADA ALEGA QUE A LEGISLAÇÃO MINEIRA SÓ EXIGE O ESTORNO DE CRÉDITOS DE ICMS NOS CASOS DE ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA, CONSOANTE O ART. 155, § 2º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E QUE TAIS INSTITUTOS NÃO SE CONFUNDEM COM O INSTITUTO DO DIFERIMENTO.

ARGUI QUE, CONFORME ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, TAL REGRA SERIA APLICÁVEL AINDA AOS CASOS DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, VISTO QUE TERIAM NATUREZA DE ISENÇÃO PARCIAL.

ALEGA QUE EMBORA O DIFERIMENTO NÃO CONFIGURE BENEFÍCIO FISCAL, MAS SIM TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO, AS AUTORIDADES FISCAIS EXIGEM O ESTORNO DO CRÉDITO, NO ENTENDIMENTO DE QUE O DIFERIMENTO EQUIVALE A UM BENEFÍCIO FISCAL.

NO ENTANTO, NÃO CABE RAZÃO À AUTUADA.

NOTA-SE QUE O REGIME ESPECIAL CONCEDIDO À AUTUADA, CONSOANTE AO PROTOCOLO DE INTENÇÕES, CONCEDE UM TRATAMENTO TRIBUTÁRIO QUE PREVÊ CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA EM DETERMINADO PERCENTUAL, NO CASO 2% (DOIS POR CENTO).

PARA ALCANÇAR O RESULTADO VISLUMBRADO NO PROTOCOLO A AUTUADA DEVERIA PROCEDER À DIVISÃO ENTRE O DÉBITO RELATIVO À OPERAÇÃO E O RESPECTIVO VALOR FATURADO. DESTA FORMA, NÃO ERAM ADMITIDOS CRÉDITOS RELACIONADOS À OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA, SOB PENA DE SE OBTER RESULTADO LÍQUIDO (CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA) INFERIOR À 2% (DOIS POR CENTO).

O REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCEDIDO À AUTUADA É ESPECIAL E, PORTANTO, DIFERENCIADO, OBJETIVANDO OBTER UMA CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA DE 2% (DOIS POR CENTO), NÃO SE

COGITANDO, ASSIM, QUE A REGRA GERAL RELATIVA AO DIFERIMENTO, DE MANUTENÇÃO DOS RESPECTIVOS CRÉDITOS, SEJA APLICADA NO PRESENTE CASO. O DIFERIMENTO FOI UTILIZADO NO REGIME APENAS COMO INSTRUMENTO PARA ALCANCE DA CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA ESTIPULADA.

ASSIM, SE A AUTUADA DEIXA DE EFETUAR O ESTORNO DO IMPOSTO CREDITADO QUANDO OCORRE SAÍDA DE MERCADORIAS (EQUIPAMENTOS) RESULTANTES DE VENDAS, COM O DIFERIMENTO PARCIAL DO IMPOSTO, NÃO SE OBTERÁ A CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 5º C/C PARÁGRAFO ÚNICO DO REGIME ESPECIAL PTA Nº 16.000163094.87, DO QUAL É SIGNATÁRIA.

(...)

VERIFICA-SE QUE NÃO ESTÃO PRESENTES NOS AUTOS QUAISQUER DAS HIPÓTESES ACIMA TRANSCRITAS, PARA AFASTAR AS EXIGÊNCIAS. CONFORME JÁ MENCIONADO, NÃO HOUE OBSERVÂNCIA AO DISPOSTO NO REGIME ESPECIAL PELA AUTUADA.

A AUTUADA SUSTENTA QUE, A OBRIGAÇÃO AO ESTORNO DO ICMS SOMENTE FOI INSERIDA NO REGIME ESPECIAL EM 28/11/11, ALTERADO PELA FAZENDA ESTADUAL, REGULAMENTANDO POR MEIO DO ART. 6º, O QUAL PREVÊ A OBRIGAÇÃO DE SE EFETUAR O ESTORNO DOS CRÉDITOS PROPORCIONALMENTE À REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA APLICÁVEL EM FUNÇÃO DO DIFERIMENTO. RAZÃO PELA QUAL NÃO SE PODERÁ EXIGIR ESTORNO PARCIAL E MUITO MENOS TOTAL DOS CRÉDITOS, EM RELAÇÃO AO PERÍODO ANTERIOR À ALTERAÇÃO.

O REGIME ESPECIAL PTA Nº 16.000163094.87, FOI ALTERADO EM 28/11/11, INTRODUZINDO O ART. 6º:

ART. 5º FICA AUTORIZADO O DIFERIMENTO DE 88,88% (OITENTA E OITO INTEIROS E OITENTA E OITO CENTÉSIMOS POR CENTO) DO PAGAMENTO DO ICMS INCIDENTE NAS SAÍDAS EM OPERAÇÕES INTERNAS DESTINADAS A CONTRIBUINTES DO IMPOSTO, DOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS RELACIONADOS NO ANEXO II, PROMOVIDAS PELO ESTABELECIMENTO IDENTIFICADO EM EPÍGRAFE, DORAVANTE DENOMINADO SANDVIK, DE FORMA QUE A CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA SEJA DE 2% (DOIS POR CENTO).

PARÁGRAFO ÚNICO. É FACULTADO A SANDVIK UTILIZAR O MULTIPLICADOR DE 0,02 (DOIS CENTÉSIMOS) PARA CÁLCULO DO IMPOSTO.

ART. 6º A SANDVIK DEVERÁ EFETUAR O ESTORNO DO IMPOSTO CREDITADO SEMPRE QUE OCORRER SAÍDA COM PAGAMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO NA FORMA DO ARTIGO ANTERIOR, HIPÓTESE EM QUE O ESTORNO SERÁ PROPORCIONAL AO BENEFÍCIO.

TAL DISPOSIÇÃO, EXPRESSA NO ART. 6º SUPRATRANSCRITO, REFORÇA O ENTENDIMENTO DE QUE O CRÉDITO DO ICMS

DEVERÁ SER ESTORNADO EM SUA TOTALIDADE, NO PERÍODO ANTERIOR À ALTERAÇÃO E NÃO PROPORCIONALMENTE AO BENEFÍCIO DO DIFERIMENTO PARCIAL DE 88,88% (OITENTA E OITO INTEIROS E OITENTA E OITO CENTÉSIMOS POR CENTO), ESTANDO PREVISTO O SEU ESTORNO PROPORCIONAL SOMENTE APÓS A ALTERAÇÃO EXPRESSA NO REGIME ESPECIAL.

DESTAQUE QUE EM RESPOSTA À CONSULTA Nº 106/2013 FORMULADA POR EMPRESA DO GRUPO SANDVIK, SIGNATÁRIA DO MESMO PROTOCOLO DE INTENÇÕES Nº 115/06, A SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS SE MANIFESTOU NESTES EXATOS TERMOS:

DESTACA-SE QUE A CONSULTA ESCLARECE QUE O ESTORNO PROPORCIONAL É ADMISSÍVEL APENAS EM DECORRÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO EXPRESSA CONTIDA NO PRÓPRIO REGIME E SOMENTE PARA AS OPERAÇÕES REALIZADAS A PARTIR DA CIÊNCIA AO CONSULENTE, UMA VEZ QUE A TRIBUTAÇÃO DA OPERAÇÃO POR MEIO DE CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA IMPLICA NA VEDAÇÃO A QUALQUER CRÉDITO.

(...)

PORTANTO, CORRETA APURAÇÃO FEITA PELO FISCO E A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75, APLICADA NOS EXATOS TERMOS DO DISPOSITIVO, QUE ASSIM PRESCREVE:

(...)

Por fim, como constou na resposta de Consulta de Contribuintes nº 106/2013, citada pela Fiscalização na fala acima reproduzida, o regime de tributação concedido à Autuada e aquelas empresa por ela mencionadas é especial e, portanto, diferenciado, objetivando a uma carga tributária efetiva de 2% (dois por cento), não se cogitando, assim, que a regra geral relativa ao diferimento, de manutenção dos respectivos créditos, seja aplicada no presente caso. O diferimento foi utilizado no regime apenas como instrumento para alcance da carga tributária efetiva estipulada.

O pleito da Impugnante para que se encaminhe o PTA para o secretário da Fazenda para discernimento acerca da possibilidade de aplicação do disposto no art. 100, inciso I, do RPTA, a seguir reproduzido, não compete a este Conselho de Contribuintes. Ademais, com a vênia devida, tratando-se a hipótese dos presentes autos sobre estorno de créditos do imposto nos termos de regime especial concedido à Autuada, não se verifica qualquer afronta à jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal contrária ao Estado:

Art. 101. O Secretário de Estado de Fazenda poderá, por meio de resolução, determinar a não-constituição ou o cancelamento de crédito tributário:

I - em razão de jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal contrária ao Estado, observado parecer normativo da Advocacia-Geral do Estado;

( . . . )

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 927/931 dos autos, conforme parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. André Perdigão Viana e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Balassiano Gaz. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Thiago Álvares Feital.

**Sala das Sessões, 28 de março de 2023.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

P