

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.026/11/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158635-21  
Impugnação: 40.010123444-35  
Impugnante: V & M do Brasil SA  
IE: 062000051.00-83  
Proc. S. Passivo: Liliane Neto Barroso/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02, c/c art. 70, inciso III do mesmo regulamento. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75. Excluídos juros e multas sobre as exigências relativas às entradas de material de uso e consumo utilizados no processo produtivo da Autuada, ocorridas até 13/08/07, proporcionalmente às exportações realizadas, com base no art. 100, parágrafo único do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

O presente lançamento refere-se a aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, no período de janeiro de 2004 a agosto de 2007, lançados como créditos extemporâneos e proporcionais às exportações realizadas no período.

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da lei retromencionada.

O processo encontra-se instruído com os seguintes documentos: Auto de Início da Infração Fiscal – AIAF (fls. 02); Termo de Intimação (fls. 05); Auto de Infração - AI (fls. 07/08); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 10/12); Relatório Fiscal (fls. 13/15); relação dos Anexos integrantes do PTA (fls. 16); Anexo 1 – Demonstrativo Mensal e Global do Crédito Tributário do período de janeiro de 2004 a agosto de 2007 (fls. 17/19); Anexo 2 – Recomposição de Conta Gráfica (fls. 20/24); Anexo 3 – Tabelas de cálculo de valores de créditos a serem estornados referentes aos Materiais de Uso e Consumo (fls. 25/27); Anexo 4 – Recomposição de Conta Gráfica referente ao Auto de Infração Anterior (01.000157233-71) (fls. 28/30); Anexo 5 - Tabelas da V&M do Brasil S.A. intituladas “Resumo dos Créditos de Materiais de Consumo Utilizados na Produção” e “Créditos de ICMS Ref. aos Materiais de Consumo Utilizados na Produção” dos anos de 2004 a 2007 (fls.

31/36); Anexo 6 – cópia das DAPI de janeiro de 2004 a agosto de 2007 (fls. 37/190); Anexo 7 – cópia do livro Registro de Apuração do ICMS, folhas “resumo de Apuração do Imposto” e “Detalhes dos Ajustes” do período de janeiro de 2004 a agosto de 2007 (fls. 191/279); Anexo 8 – Listagem da V&M do Brasil S.A. discriminando os produtos e respectivos créditos de ICMS Material Consumo Proporcional Exportação do período de dezembro de 2003 a julho de 2007 (fls. 280/1352).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1353/1378 e anexa documentos de fls. 1379 a 1516, alegando, preliminarmente, a nulidade do lançamento, pela ausência de clareza na exposição das razões que o ensejaram e porque não há motivação para desconsideração do art. 66, inciso VI, do RICMS/02.

Acrescenta que a motivação é requisito de validade do lançamento e, em face da sua inexistência, o seu direito de defesa foi cerceado.

No mérito, aduz, em síntese, que tem direito ao crédito de material de uso e consumo na proporção das exportações realizadas no período, em face do que dispõe o art. 66, inciso VI do RICMS/02, com a redação em vigor até 13/08/07, que garantia o crédito de mercadoria destinada a uso e consumo, quando o produto fabricado fosse destinado à exportação para o exterior e que o inciso II do art. 32 da Lei Complementar nº 87/96 (LC nº 87/96) reforça este entendimento.

Esclarece que aproveitou crédito decorrente de mercadorias destinadas a uso e consumo no seu processo produtivo de produtos industrializados destinados à exportação e que o entendimento deste Conselho tem sido no sentido de reconhecer o direito ao crédito.

Salienta que não remanesce controvérsia quanto à natureza de uso e consumo dos produtos envolvidos, as quais são integralmente consumidas no seu processo produtivo.

Apresenta planilha com lista de “mercadorias empregadas na linha produtiva sem incorporar de qualquer forma o produto final”, usados exclusivamente para realização de teste de qualidade na linha de fabricação de tubos de aço.

Requer a realização de perícia, formula quesitos e indica assistente técnico, para, se for o caso, esclarecer dúvidas quanto aplicação dos materiais em seu processo produtivo.

Alega, ainda, que a multa imposta tem caráter confiscatório e requer, ao final, a improcedência do feito fiscal e, sucessivamente, a redução de multa aplicada.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 1.504/1.505 e 1.520/1.558, refuta pontualmente as alegações da defesa e propugna pela procedência do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Preliminarmente, diz que o motivo do lançamento está expresso no Auto de Infração e que há plena e total correspondência entre o motivo previsto em lei e as circunstâncias materializadas no ato.

No Mérito, aduz, em síntese, que mercadorias destinadas a uso e consumo somente poderão ter crédito apropriáveis a partir de janeiro de 2011 e que não há possibilidade de crédito de ICMS, relativo a aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo na esteira do art. 66, inciso VI do RICMS/02, que mantém a mesma prescrição da LC nº 87/96 (inciso II, art. 32).

Acrescenta que os insumos que se integram de alguma forma ao produto final, não se confundem com os bens de uso e consumo da empresa. Deste modo, se são materiais de uso e consumo do estabelecimento, como acontece na presente autuação, inclusive confirmado pela Impugnante, não há, no seu modo de ver, como não observar o limite temporal estabelecido pela lei complementar para apropriação desses créditos.

Para o caso de proporcionalidade de crédito de ICMS entre as saídas para exportação e as saídas totais, diz que há apenas duas hipóteses: consumo de energia elétrica e utilização de serviços de comunicação no estabelecimento, como destacado nos incisos do art. 33 da LC nº 87/96.

Prosseguindo, diz que da análise da listagem da Impugnante, depreende-se que se tratam, de forma geral, de materiais de reposição, produtos para manutenção de máquinas e equipamentos, parte e peças de máquinas e equipamentos, ou seja, materiais de uso e consumo.

Menciona que o judiciário, por diversas vezes já se pronunciou sobre a impossibilidade de apropriação de crédito, neste caso.

A seu ver, reforça a impossibilidade de aproveitamento de crédito relativo a aquisição de bens de uso e consumo antes do limite temporal estabelecido, o fato de que o Estado de Minas Gerais, foi autorizado a dispensar multa e juros nos casos de crédito tributário com essa origem, nos moldes do Convênio ICMS n.º 44, de 26 de março de 2010. E considerando que o Convênio é uma deliberação de todos os Estados e do Distrito Federal, confirma-se o entendimento de que seria indevido o crédito de bens de uso e consumo antes do limite temporal estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Reforça que a partir da concessão dessa autorização é que o Estado de Minas Gerais editou o Decreto n.º 45.388, em 2 de junho de 2010, de onde se deflui que a posição do Estado de Minas Gerais é firme no sentido de não haver direito a crédito de ICMS relativo à aquisição de bens de uso e consumo, seja, inclusive, na tentativa de dissuasão de “consumo” no processo produtivo de produtos destinados à exportação.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG.**

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 1564/1574, que foi utilizado, em parte, para a decisão, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração. Ainda em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, pela improcedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG, de fls. 1564/1574, foram, em parte, utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, com as alterações e adequações pertinentes, mormente no que tange à divergência de entendimento sobre o direito ao crédito na proporção das exportações realizadas pela Autuada, em face da publicação do Decreto nº 45388/10.

### **Da Preliminar**

#### **Da nulidade do auto de infração**

A Impugnante postula a nulidade do lançamento ao argumento de que a Fiscalização não apresenta os motivos para ignorar, injustificadamente, a disposição expressa no art. 66, inciso VI do RICMS/02, bem como do art. 32, inciso II da LC nº 87/96.

Aduz ainda, que funda seus créditos no art. 66, inciso VI do RICMS/02 e que em momento algum motivara seu direito de crédito, em razão de se tratar de matéria prima ou produtos intermediários.

A Fiscalização por sua vez, sustenta que o estorno dos créditos decorre da caracterização dos produtos como materiais de uso e consumo e afirma, desde o Relatório do Auto de Infração, que os valores foram lançados como créditos extemporâneos e proporcionais às exportações realizadas no período.

Desta forma, o Auto de Infração encontra-se devidamente lavrado, não oferecendo qualquer cerceamento de defesa.

A questão intertemporal no tocante à aplicação do disposto no art. 66, inciso VI do RICMS/02 é matéria de mérito, não cabendo sua apreciação em sede de preliminar.

#### **Do pedido de perícia**

Às fls. 1.372/1.373 dos autos, a Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando quatro quesitos e indicando Assistente Técnico.

Analisando as indagações apresentadas pela defesa, percebe-se que se busca identificar o local de aplicação dos produtos que originaram as parcelas de crédito extemporâneo, sua participação no processo produtivo e a proporção das exportações em relação às saídas totais do estabelecimento.

Tais análises técnicas são desnecessárias para o caso em análise, uma vez que as partes reconhecem que os produtos não se classificam como matéria prima ou produto intermediário.

Ambos afirmam que os produtos classificam-se como material de uso e consumo consumidos no estabelecimento. A Fiscalização assim o diz, textualmente, enquanto a Impugnante assim o reconhece ao apropriar os créditos na proporção das exportações realizadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De modo diverso, se a Autuada tivesse classificado quaisquer desses produtos como matéria prima ou produto intermediário, evidentemente que teria apropriado integralmente o crédito do ICMS.

Assim, nos termos do § 1º, inciso II, alínea “a” do art. 142 do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº. 44.747, de 03/03/2008 (RPTA), indefere-se o pedido de realização de prova pericial.

### **Do Mérito**

Conforme já relatado, cuida o presente lançamento do aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, no período de janeiro de 2004 a agosto de 2007, lançados como créditos extemporâneos e proporcionais às exportações realizadas no período.

Conforme Termo de Intimação de fls. 05, a Fiscalização requereu da Autuada a relação mensal dos produtos e suas respectivas notas fiscais que originaram os lançamentos de créditos extemporâneos, consignados no campo 068 das DAPIs no período fiscalizado.

A Impugnante apresentou as planilhas de fls. 281/1.352, correspondentes aos créditos apropriados no período de dezembro de 2003 a julho de 2007, informando tratar-se de “crédito de ICMS pela aquisição de mercadorias adquiridas para consumo em processo de produção de produtos industrializados destinados à exportação, conforme previsto no art.70, inciso III c/c o art. 66, inciso VI da Parte Geral do Regulamento do ICMS” (fls. 36).

Observando os produtos listados na referida planilha, percebe-se que são partes e peças dos equipamentos do parque industrial, óleos e graxas lubrificantes, produtos químicos para laboratório e pequenas ferramentas que, confrontados com o disposto na Instrução Normativa nº 01/86 não se classificam como produtos intermediários, mas sim como material de uso e consumo.

A extemporaneidade dos créditos se refere ao lançamento mensal no campo 068 da DAPI, após a apuração da proporção entre as exportações e as saídas totais do estabelecimento.

Pelo Anexo 3, de fls. 26/27, pode-se verificar que as aquisições de um mês eram lançadas no mês seguinte, após a apuração da proporcionalidade acima mencionada, o que significa dizer que os créditos lançados no mês de agosto de 2007 se referem às aquisições realizadas em julho do mesmo ano, antes, portanto, da alteração da legislação estadual.

Quanto ao entendimento da Fiscalização de que a expressão contida no revogado inciso VI do art. 66 do RICMS/02 equivale ao consumo de produtos intermediários e matéria prima, a Consulta de Contribuinte nº 003/07, destacada pela Impugnante, não deixa qualquer controvérsia quanto ao entendimento da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG) até 13/08/07.

Com efeito, a consulta foi declarada ineficaz, por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, ou seja, “a aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos

destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.” (fls. 1.395/1.396).

Destaca-se, portanto, que a Superintendência de Tributação (SUTRI), órgão responsável pela interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda, sustentava, nas consultas respondidas, a distinção entre os créditos referentes à matéria-prima e a produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados. Confira-se:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 89/04**

**CRÉDITO DE ICMS - ETIQUETA - EMBALAGEM - EXPORTAÇÃO** - 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 ÀS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU RECEBIDAS PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO NA PRODUÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, INCLUSIVE OS SEMI-ELABORADOS, DESTINADOS À EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR (ARTIGO 66, INCISO VI, PARTE GERAL, RICMS/02).

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 03/07**

**CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO** - A AQUISIÇÃO OU RECEBIMENTO DE MERCADORIA PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO ENSEJARÁ DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO NA PROPORÇÃO DAS SAÍDAS PARA O EXTERIOR, CONFORME DISPOSTO NO INCISO VI DO ART. 66 DO RICMS/02.

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

VI - Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

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

VII - Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

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

(...).

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007 - Redação dada pelo Dec. nº 44.596, de 13/08/07).

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

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

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

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

Decreto nº 45.338/10:

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...).

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

Desta forma, em face da impossibilidade deste órgão colegiado negar aplicação a ato normativo, em observância ao art. 110, inciso I do RPTA, não há como permitir a apropriação, a qualquer tempo efetivada, do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas pelo adquirente.

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

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

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

Por estas razões, e com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas às entradas de material de uso e consumo, utilizados no processo produtivo da Autuada, ocorridas até 13/08/07, considerando a proporcionalidade das exportações realizadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe destacar, no caso, que a recomposição da Conta gráfica deverá ser adequada ao saldo da Cópia Fiel da Autuada, uma vez que esta recomposição partiu do saldo final da recomposição efetuada para o PTA 01.000157233-71.

Conforme ressaltado pela Impugnante, o lançamento contido no PTA retromencionado foi julgado improcedente pela 3ª Câmara de Julgamento em 13/03/09, resultando no Acórdão nº 18.986/09/3ª (fls. 1.511/1.516), decisão esta definitiva na esfera administrativa, uma vez que foi mantida pela Câmara Especial (Acórdão nº 3.528/10/CE).

No tocante ao caráter confiscatório das multas aplicadas, cabe ressaltar que, foram as penalidades aplicadas nos exatos termos da Lei nº 6763/75, razão pela qual as alegações da Impugnante quanto aos princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva e não-confisco encontram óbice no contencioso tributário mineiro por força da disposição contida no inciso I do art. 110 do RPTA.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de cerceamento do direito de defesa. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir, com base no parágrafo único do art.100 do CTN, as parcelas de multas e os juros moratórios, sendo que os juros moratórios voltam a incidir a partir de 14/08/07. Vencidos, em parte, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Paula Regina Guerra de Resende Couri e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o José Luiz Drumond.

**Sala das Sessões, 19 de abril de 2011.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora**

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

Acórdão: 20.026/11/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158635-21  
Impugnação: 40.010123444-35  
Impugnante: V & M do Brasil SA  
IE: 062000051.00-83  
Proc. S. Passivo: Liliane Neto Barroso/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

---

Voto proferido pelo Conselheiro André Barros de Moura, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Versa a autuação sobre o aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, no período de janeiro de 2004 a agosto de 2007, lançados como créditos extemporâneos e proporcionais às exportações realizadas no período.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos expostos a seguir.

O cerne da questão é se o Decreto nº 45.388/10 se caracteriza como norma autônoma interpretativa, capaz de retroagir no tempo, impondo aos contribuintes o dever de estornar os créditos até então apropriados, ainda que sob a égide da legislação vigente até 13/08/07, ou se refere exclusivamente ao tratamento especial previsto no Decreto nº 45.358/10, que cuida Programa de Parcelamento Especial de Crédito Tributário relativo ao ICMS - PPE II.

Para o desate da questão, é de bom alvitre analisar o disposto nas Leis Complementares nºs 95, de 26/02/98 (Nacional) e 78, de 09/07/04 (Estado de Minas Gerais).

Tais normas complementares cuidam do processo legislativo brasileiro e aplicam-se, no que couber, aos decretos e demais atos normativos expedidos por quaisquer órgãos do Poder Executivo.

Cabe destacar que a matéria encontra-se regulamentada pelo Decreto nº 44.887 de 04/09/08, quando se consolidou a regulamentação da Lei Complementar nº 78, de 09/07/04.

Assim, conforme disposto no inciso IV do art. 3º da Lei Complementar Estadual nº 78/04, “o mesmo objeto não poderá ser disciplinado por mais de uma lei (decreto, no presente caso), enquanto o inciso V do mesmo artigo determina que o início de vigência da lei (decreto) será indicado de forma expressa.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, o art. 4º da citada lei apresenta a estruturação da lei, sendo que o cabeçalho conterá a epígrafe, a ementa e o preâmbulo.

Analisando o Decreto nº 45.388/10, verifica-se a seguinte ementa:

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

Prosseguindo na análise da norma, tem-se que a cláusula de vigência do decreto encontra-se prevista no art. 14, com vigência prevista para a data de sua publicação.

Noutra linha, dispõe o art. 13 do citado decreto que a Secretaria de Estado de Fazenda editará resolução para estabelecer normas complementares, especialmente no que se refere ao demonstrativo de estornos e da recomposição da conta gráfica.

A resolução publicada (nº 4.229, de 09/06/10) apresenta seguinte ementa:

Dispõe sobre a demonstração dos estornos de créditos de ICMS e da recomposição da conta gráfica do contribuinte para os fins do Programa de Parcelamento Especial de Crédito Tributário relativo ao ICMS - PPE II, e do pagamento do crédito tributário decorrente do estorno do ICMS na entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado destinado a exportação e de insumo empregado no transporte em veículo próprio de produtos destinados a exportação.

Por sua vez, o art. 2º da resolução determina que, “para a demonstração dos estornos de créditos de ICMS, das deduções, dos créditos tributários resultantes dos estornos, da recomposição da conta gráfica, o contribuinte apresentará demonstrativos utilizando-se de planilhas disponibilizadas pela Secretaria de Estado de Fazenda em seu sítio na internet”.

Concluindo, é possível afirmar que o Decreto nº 45.388/10 não tratou de nova vedação (retroativa) dos créditos de ICMS, pelo óbice contido no inciso IV do art. 3º da Lei Complementar Estadual nº 78/04, uma vez que o RICMS/02 cuida exclusivamente da matéria.

Conclui-se, assim, que a norma em comento cuida exclusivamente da adesão ao Parcelamento Especial, hipótese em que a flexão verbal “deverá”, prevista no art. 2º do citado decreto se restringe àqueles contribuintes que aderiram ao sistema de pagamento especial.

E nem poderia ser diferente, por dois outros motivos:

a) pela própria cláusula de validade do decreto, que estabelece vigência a partir da data de sua publicação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) porque a adesão representa abrir mão de direitos adquiridos, nos casos em que os processos tributários administrativos obtiveram decisão final irrecorrível no Conselho de Contribuintes, de maneira favorável ao Autuado, com o cancelamento parcial das exigências fiscais, legitimando o creditamento proporcional entre as saídas internas (brasileiras) e aquelas destinadas à exportação.

Neste caso, admitir a tese de retroatividade, sem que o Decreto nº 45.388/10 o faça expressamente, equivale a anular todas as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes em relação à concessão dos créditos na hipótese ora em análise.

Em razão do acima exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 19 de abril de 2011.**

**André Barros de Moura**  
**Conselheiro**