

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.531/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000171340-20
Impugnação: 40.010130653-01
Impugnante: Nestlé Brasil Ltda
IE: 295002263.08-97
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - Constatado que o contribuinte aproveitou indevidamente créditos de ICMS, no período autuado, em virtude de não ter efetuado o estorno dos créditos nas aquisições de leite em operação interna com incentivo fiscal e cuja saída não atendeu ao disposto no art. 20-K da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre a constatação de que o contribuinte aproveitou indevidamente créditos de ICMS, no período de 01/01/07 a 30/04/11, em virtude de não ter efetuado o seu estorno nas aquisições de leite em operação interna com incentivo fiscal e cuja saída não atendeu ao disposto no art. 20-K da Lei nº 6.763/75.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

O PTA encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fl. 02); Auto de Infração - AI (fls. 04/06); Demonstrativo de Correção Monetária e Multa – DCMM (fls. 07/09); mídia CD (fl. 10); planilha “Resumo do Aproveitamento Indevido de Crédito” (fls. 11/12); Recomposição da Conta Gráfica (fls. 13/17); Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 18/19); Relatório Fiscal (fls. 20/24); planilhas “Conversão de Quilos de Produtos”, “Resumo de Vendas/Transferências”, “Resumo Entrada de Leite” (fls. 25/27, 40/42, 55/57, 70/72 e 85/87) e planilhas “Demonstrativo mensal de apropriação estorno de crédito” (fls. 28 a 39 / exercício de 2007, fls. 43 a 54 / exercício de 2008, fls. 58 a 69 / exercício de 2009, fls. 73 a 84 / exercício de 2010 e fls. 88 a 91 / exercício de 2011, meses de janeiro a abril) e dados do SIARE e SPED (fls. 92/115).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 145/178 e apresenta documentos às fls. 179/265.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente, tece comentários a respeito da legislação que disciplina o regime especial de tributação do leite em Minas Gerais, previsto no art. 20-I e 20-K da Lei nº 6.763/75.

Entende que até 18/12/09, o citado regime especial de tributação do leite era regulamentado pelos arts. 207 e seguintes do Anexo IX do RICMS/02, e a partir desta data pelos arts. 461 a 485 do mesmo Anexo.

Cita também o art. 20-I da Lei nº 6.763/75, para mencionar que a saída de leite de produtor rural mineiro é feito com ICMS reduzido, e a indústria tem direito ao crédito do valor da operação.

Alega que o lançamento tributário foi constituído indevidamente por ter o Fisco utilizado para o cálculo do estorno, critérios previstos na Resolução nº 4.079/09, que entrou em vigor em 07/03/09, e o índice de industrialização somente foi criado em 01/01/09, portanto inaplicável para os exercícios de 2007 e 2008;

Entende que o Decreto nº 45.030/09, em respeito ao princípio da anterioridade, somente poderia ser aplicado a partir de 01/01/10.

Sustenta não estar obrigada a efetuar estorno nenhum de crédito nas aquisições de leite de produtor rural, pois o leite cru adquirido é utilizado para gerar o leite pré-condensado e creme de leite para industrialização de outros produtos, e da mesma forma o leite em pó pronto para consumo remetido para unidades da Autuada em outros Estados também não estão sujeitos ao estorno, pois, embora o estabelecimento seja industrial, pode ser considerado como centro de distribuição.

Afirma que o cálculo efetuado pelo Fisco para apurar o valor do estorno do crédito do ICMS está equivocado, pois na elaboração do Demonstrativo Mensal de estorno e apropriação de crédito, foi considerado o volume de leite em estado natural adquirido de outros Estados, majorando o montante do crédito estornado.

Diz que a expressão “embalagem própria para consumo”, constante do art. 20-K da Lei nº 6.763/75, não se refere apenas ao consumidor que adquirirá o produto para seu consumo, mas também para o consumo de outras indústrias na fabricação de outros produtos. Nessa linha de raciocínio entende que o leite pré-condensado, e o creme de leite quando vendidos para outras indústrias são embalados para consumo desses adquirentes, para fabricação de produtos derivados de leite, e que a norma não exige que tal consumo seja no varejo.

Menciona que de acordo com a Constituição, estorno de crédito de ICMS somente é possível na hipótese das saídas subsequentes isentas ou não tributadas, e que, são inconstitucionais e ilegais, leis, decretos e outras normas que vedem a apropriação de créditos de ICMS, a não ser nesses casos.

Assevera ter o Fisco aplicado multa punitiva em duplicidade, absolutamente desproporcional, de caráter confiscatório.

Ao concluir, requer seja integralmente cancelado o Auto de Infração, senão que seja parcialmente, para excluir as exigências referentes aos exercícios de 2007 a 2009, e o cancelamento de umas das multas aplicadas.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação às fls. 267/277, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fl. 279/294, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme já relatado, o presente trabalho fiscal diz respeito a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/07 a 30/04/11, em virtude de falta de estorno dos mesmos referentes às aquisições de leite em operação interna com incentivo fiscal cuja saída não atende ao disposto no art. 20-K da Lei nº 6.763/75.

A legislação que cuida da espécie assim prescreve:

SEÇÃO III

Do Tratamento Tributário do Produtor Rural

(...)

Art. 20-I - O produtor rural de leite, nas operações internas de saída de até 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros de leite por ano, em estado natural, poderá optar nestas operações, ainda que suas saídas sejam superiores a essa quantidade, pela apuração do ICMS pelo sistema normal, ficando reduzido o imposto a recolher, por período de apuração ou por operação, aos seguintes percentuais:

(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)

Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:

“Art. 20-I - O produtor rural de leite e derivados cuja receita bruta anual for igual ou inferior a 195.920 (cento e noventa cinco mil novecentas e vinte) Ufemgs poderá, nas operações com leite e derivados, optar pela apuração do ICMS pelo sistema normal, ficando reduzido o valor do imposto a recolher, por período de apuração ou por operação, aos seguintes percentuais:”

I - 5% (cinco por cento), quando a quantidade for de até 182.500 (cento e oitenta e dois mil e quinhentos) litros de leite;

(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)

Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:

“I - 5% (cinco por cento), quando a receita bruta anual for igual ou inferior a 48.980 (quarenta e oito mil novecentas e oitenta) Ufemgs;”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - 10% (dez por cento), quando a quantidade for superior a 182.500 (cento e oitenta e dois mil e quinhentos) litros e igual ou inferior a 328.500 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos) litros de leite;

(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)

Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:

“II - 10% (dez por cento), quando a receita bruta anual for superior a 48.980 (quarenta e oito mil novecentas e oitenta) Ufemgs e igual ou inferior a 93.062 (noventa e três mil e sessenta e duas) Ufemgs;”

III - 20% (vinte por cento), quando a quantidade for superior a 328.500 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos) litros e igual ou inferior a 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros de leite.

(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)

Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:

“III - 20% (vinte por cento), quando a receita bruta anual for superior a 93.062 (noventa e três mil e sessenta e duas) Ufemgs e igual ou inferior a 195.920 (cento e noventa e cinco mil novecentas e vinte) Ufemgs.”

§ 1º - Exercida a opção, o regime adotado será aplicado a todos os estabelecimentos do contribuinte, vedada a sua alteração antes do término do exercício.

(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)

§ 2º - A responsabilidade pelo recolhimento do imposto poderá ser atribuída ao destinatário por substituição tributária.

§ 3º - (vetado)

Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:

“§ 3º - Para a apuração da receita bruta anual, serão considerados todos os estabelecimentos do produtor no Estado, e, para a fixação dos percentuais de redução previstos neste artigo, será considerada a receita bruta anual do exercício imediatamente anterior.”

§ 4º - Verificado o início ou o encerramento de atividade no decorrer do exercício, a quantidade de saída de leite será apurada proporcionalmente aos meses de efetivo funcionamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da **Lei 17.957/2008**.)

Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:

“§ 4º - Fica o produtor em início de atividade obrigado a declarar que não ultrapassará os limites máximos de receita bruta previstos neste artigo.”

§ 5º - Os abatimentos sob a forma de crédito restringir-se-ão aos bens e serviços relacionados com a atividade de produção de leite.

(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da **Lei 17.957/2008**.)

Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:

“§ 5º - Verificado o início ou o encerramento de atividade no decorrer do exercício, a receita bruta será apurada proporcionalmente aos meses de efetivo funcionamento.”

§ 6º - Fica facultado ao Poder Executivo, nos termos e condições previstos em regulamento, conceder ao produtor rural a que se refere o caput deste artigo e não inscrito no Registro Público de Empresas Mercantis crédito presumido equivalente ao débito devido na operação, assegurado ao produtor rural o ressarcimento previsto no § 2º do art. 20-K pelo estabelecimento industrial adquirente do leite.

(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da **Lei 17.957/2008**.)

Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:

“§ 6º - Os abatimentos sob a forma de crédito restringir-se-ão aos bens e aos serviços relacionados com a atividade de produção de leite e derivados.”

§ 7º - O regulamento disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quando se tratar de produtor em início de atividade.

(...)

Art. 20-K - As reduções previstas no art. 20-I desta lei aplicam-se nos casos em que, do leite adquirido no regime de que trata esta seção, resultem produtos acondicionados em embalagem própria para consumo remetidos pelo próprio fabricante em operação sujeita à incidência do ICMS, podendo o benefício ser estendido a outras hipóteses mediante regime especial concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda. (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Efeitos a partir de 1º/01/2006 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 10, ambos da Lei 16.304/2006).

§ 1º - Quando se tratar de transferência de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outro Estado, os benefícios mencionados neste artigo somente se aplicam nas hipóteses autorizadas em regime especial concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda ou quando efetuada por centro de distribuição, nos termos e condições do regulamento.

(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008).

§ 2º - O estabelecimento industrial que adquirir leite "in natura" de produtor rural optante pela forma de apuração do ICMS prevista no art. 20-I desta lei acrescentará ao valor da operação de aquisição o correspondente a 2,5% (dois vírgula cinco por cento) desse valor, a título de ressarcimento.

(Efeitos a partir de 1º/01/2006 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 10, ambos da Lei 16.304/2006).

Por sua vez, o regulamento do ICMS vem regulamentar a lei e estabelecer as condições para apropriação do crédito incentivado do ICMS pelo industrial.

De 08/08/06 a 31/12/08 a regulamentação estava prevista no Anexo XI, nos art. 17 a 21, pelos quais havia previsão do pagamento do ICMS reduzido, pelo produtor rural, e das condições para essa redução.

O industrial adquirente do leite teria o direito de apropriar-se do valor total destacado na nota fiscal, qual seja: 12% (doze por cento) do valor da operação, desde que o leite fosse industrializado no estabelecimento e que resultasse em produto acondicionado em embalagem própria para consumo.

Estava previsto também no Anexo XI do RICMS/02, o estorno, caso não fossem atendidas as condições impostas para o aproveitamento do crédito, proporcional ao índice de industrialização.

Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Redação dada pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.576, de 25/07/2007:

Art. 20 - A apropriação do crédito relativo à entrada de leite adquirido de micro ou pequeno produtor rural de leite será proporcional ao índice de industrialização do produto, **observado o disposto em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.** (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, constata-se que, desde agosto de 2006 já havia a previsão legal no RICMS/02 da aplicação do índice de industrialização, e não a partir de 01/01/09 conforme alega a Autuada.

Tem-se que o Anexo XI do RICMS/02 foi totalmente revogado a partir de 01/01/09 pelo Decreto nº 45.030/09, cuja regulamentação passou a ser prevista no Anexo IX, nos artigos 207 a 207-E.

Art. 207-A. (...)

§ 1º O tratamento tributário previsto no caput deste artigo aplica-se somente nos casos em que o leite seja destinado à industrialização no Estado, resulte em produtos acondicionados pelo industrializador em embalagem própria para consumo e a operação subsequente por ele promovida esteja sujeita à incidência do ICMS.

Art. 207-B. O imposto destacado nas notas fiscais relativas às operações submetidas ao tratamento tributário previsto no art. 207-A poderá ser apropriado pelo destinatário desde que:

§ 2º Ocorrendo transferência dos produtos acondicionados em embalagem própria para consumo de que trata o § 1º do art. 207-A desta Parte para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outro Estado, o crédito somente será mantido quando efetuada por centro de distribuição ou nas hipóteses autorizadas em regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.

Art. 207-C. A apropriação do crédito relativo à entrada de leite adquirido com o tratamento tributário a que se refere o art. 207-A será proporcional ao índice de industrialização do produto, observado o disposto em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

Outrossim, por esse mesmo Decreto nº 45.030/09, previu-se, no art. 461, em vigor até a presente data, o aproveitamento total do ICMS nas operações de aquisição de leite pelo industrial, ao percentual de 12% (doze por cento) do valor da operação, e assegurou crédito presumido de ICMS de valor equivalente ao débito nas operações de leite promovidas pelo produtor rural com o industrial mineiro.

CAPÍTULO LXII

Das Operações Promovidas pelo Produtor Inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física

(...)

Art. 461. O produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física, nas operações internas de saída de leite em estado natural de até 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros por ano, poderá optar nestas operações, ainda que suas saídas excedam a essa quantidade, pela tributação normal, hipótese em que fica

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

assegurado crédito presumido equivalente ao valor do imposto devido na operação em substituição aos demais créditos por entradas de mercadorias ou utilização de serviços.

§ 1º O tratamento tributário previsto no *caput* aplica-se somente nos casos em que o leite seja destinado à industrialização no Estado e resulte em produtos acondicionados pelo industrializador em embalagem própria para consumo, ou quando autorizado em regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, desde que, em qualquer caso, a operação subsequente promovida pelo industrializador esteja sujeita à incidência do ICMS.

Efeitos de 1º/01/2009 a 25/03/2011 - Acrescido pelo art. 2º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 10, II, “b”, ambos do Dec. nº 45.030, de 29/01/2009:

“§ 1º O tratamento tributário previsto no caput deste artigo aplica-se somente nos casos em que o leite seja destinado à industrialização no Estado, resulte em produtos acondicionados pelo industrializador em embalagem própria para consumo e a operação subsequente por ele promovida esteja sujeita à incidência do ICMS.”

§ 2º O imposto destacado nas notas fiscais relativas às operações submetidas ao tratamento tributário previsto neste artigo poderá ser apropriado pelo destinatário, a título de crédito, desde que observadas as disposições dos arts. 487 e 488 desta Parte.

(...)

O Decreto nº 45.251 de 18/12/09, revogou os arts. 207 a 207-E do Anexo IX do RICMS/02, e regulamentou o tratamento tributário do regime especial de tributação do leite nos arts. 483 a 489, além do art. 461, no mesmo Anexo IX.

Entretanto, foram reproduzidas nos novos dispositivos as condições para aproveitamento do crédito incentivado, quais sejam:

- que o leite seja industrializado no estabelecimento deste Estado, e que os produtos sejam acondicionados em embalagem própria para consumo (art. 461, §§ 1º e 2º, Anexo IX, RICMS/02);

- que a transferência dos produtos acondicionados em embalagem própria para estabelecimento do mesmo titular em outra unidade da Federação, sejam efetuadas por centro de distribuição, ou que o estabelecimento detenha regime especial específico, (art. 487, § 2º, Anexo IX, RICMS/02);

- que, se não atendidas as condições impostas para apropriação do crédito incentivado, deverá haver o estorno deste, com a aplicação de índice de industrialização (art. 487, § 3º, Anexo IX, RICMS/02).

Confira-se:

CAPÍTULO LXV

Das Operações Relativas a Leite e Creme de Leite

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Seção I

Do Tratamento Tributário

(...)

Art. 485. Nas operações internas com leite em estado natural, o produtor rural inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS poderá renunciar ao diferimento a que se refere o art. 483 nas saídas de até 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros por exercício financeiro, ainda que suas saídas excedam a essa quantidade no exercício, e debitar-se do ICMS, ficando o saldo devedor apurado no respectivo período de apuração reduzido aos seguintes percentuais:

I - 5% (cinco por cento), quando a quantidade for de até 182.500 (cento e oitenta e dois mil e quinhentos) litros;

II - 10% (dez por cento), quando a quantidade for superior a 182.500 (cento e oitenta e dois mil e quinhentos) e igual ou inferior a 328.500 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos) litros;

III - 20% (vinte por cento), quando a quantidade for superior a 328.500 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos) e igual ou inferior a 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros.

§ 1º O tratamento tributário previsto no caput aplica-se somente nos casos em que o leite seja destinado à industrialização no Estado e resulte em produtos acondicionados pelo industrializador em embalagem própria para consumo, ou quando autorizado em regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, desde que, em qualquer caso, a operação subsequente promovida pelo industrializador esteja sujeita à incidência do ICMS.

(...)

Art. 487. O imposto destacado nas notas fiscais relativas às operações submetidas ao tratamento tributário previsto no art. 485 desta Parte poderá ser apropriado pelo destinatário, a título de crédito, desde que seja acrescentado ao valor da operação o correspondente a 2,5% (dois vírgula cinco por cento) desse valor a título de "Incentivo à produção e à industrialização do leite", com a respectiva indicação na nota fiscal.

§ 2º Na hipótese de transferência de produtos acondicionados em embalagem própria para consumo para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outro Estado, o crédito somente será mantido quando a operação for efetuada por meio do centro de distribuição do industrial.

§ 3º A apropriação do crédito a que se refere este artigo será proporcional ao índice de

industrialização do produto, observado o disposto em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

§ 4º Regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação poderá estabelecer outras hipóteses de manutenção de créditos relativos à aquisição de leite com o tratamento tributário a que se refere o art. 485 desta Parte.

Art. 488. Na hipótese em que o adquirente de leite com o tratamento tributário a que se refere o art. 485 desta Parte promover saídas de leite cru ou pasteurizado, inclusive o desnatado, e de creme de leite, não acondicionados em embalagem própria para consumo, para industrialização no Estado, será emitida nota fiscal com diferimento do ICMS e o crédito relativo à aquisição do leite será transferido ao estabelecimento destinatário.

Ressalte-se que a Autuada não possui nenhum regime especial concedido pela Superintendência de Tributação (SUTRI/SEF) para manutenção de créditos relativos à aquisição de leite.

Conclui-se, portanto, que desde agosto de 2006 até a presente data os dispositivos que tratam do regime especial de tributação do leite em Minas Geras, especificam as condições para apropriação do crédito incentivado do ICMS.

A Impugnante defende que no caso das transferências de produtos embalados para consumo para seus estabelecimentos em outras unidades da Federação, o estabelecimento industrial ora autuado pode ser equiparado a centro de distribuição.

Sua tese não se sustenta em face do art. 222, inciso XIV, da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XIV - considera-se centro de distribuição:

a) exclusivo, o estabelecimento que opere exclusivamente na condição de distribuidor dos produtos recebidos em transferência de estabelecimento industrial de mesma titularidade;

b) não-exclusivo, o estabelecimento que opere somente como distribuidor das mercadorias recebidas, cumulativamente, de estabelecimento:

b.1) industrial ou de outro centro de distribuição a este vinculado, de mesma titularidade, situados neste Estado, observado o percentual mínimo em relação ao total de mercadorias recebidas no período, a ser definido em Regime Especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b.2) de mesma titularidade ou de estabelecimento de empresa controlada, ainda que situado em outra unidade da Federação.

c) de produtos de artesanato e da agricultura familiar, a cooperativa ou associação que possua inscrição coletiva no Cadastro de Contribuintes do ICMS, nos termos do art. 441 do Anexo IX deste Regulamento;

A restrição imposta pela legislação mineira tem como objetivo que o agregado da industrialização fique no Estado de Minas Gerais, em contrapartida do crédito incentivado.

Outra discussão trazida pela Impugnante diz respeito ao alcance da expressão “embalagem para consumo”, defendida por ela com abrangência de consumo também por outras indústrias.

Equivoca-se novamente a Autuada.

A citada expressão constante dos dispositivos legais refere-se exatamente aos produtos embalados e destinados à aquisição, pelo consumidor final, para consumo próprio (fim da cadeia).

Não se evidencia, por meio da leitura dos dispositivos envolvidos, que o “espírito da norma” quisesse tutelar o caso em comento. Nada leva a tal entendimento. Poder-se-á dizer, ao contrário, que o legislador parece ter objetivado propor tratamento diferenciado exatamente para uma situação que é bem específica. Se o melhor entendimento não fosse este, seria dispensável a inclusão, no texto, da expressão “embalagem própria para consumo”.

Destaca-se que o produto final da unidade é o leite pré-condensado, acondicionado em embalagem não própria para consumo, já que não se trata de um produto pronto para consumo final, mas que ingressará em nova industrialização, da qual resultarão, aí sim, produtos derivados do leite, da marca Nestlé, como dito pela Autuada.

Portanto, o legislador teve como premissa definir tratamentos distintos para saídas para industrialização daquelas que alcançam produtos acabados.

Ademais, a redação do art. 20-K e de seus parágrafos da Lei nº 6763/75, quanto ao vernáculo, encorajam à interpretação de que o legislador pautou-se na cautela, no cuidado, para conceder um regime extraordinário, reiterando no *caput* e no § 1º a necessidade de regime especial para situações diversas da literalmente descrita.

Das ponderações aduzidas, pode-se concluir que o leite pré-condensado é um produto parcialmente industrializado, que é utilizado como insumo de produtos acabados ou de outros produtos semiacabados, derivados do leite.

Portanto, ainda que fosse possível construir uma convicção de que esta unidade da Nestlé deveria estar albergada pela norma, não é passível de recriminação a conduta fiscal de verificar a inaplicabilidade do regime excepcional à situação fática em que se encontrava a Autuada.

Resta, pois avaliar a quantificação adotada pelo Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada alega que, para encontrar o volume total de leite cru, utilizado na fabricação de leite pré-condensado, creme de leite industrial e leite em pó objeto de saídas interestaduais, a Fiscalização considera o volume de leite adquirido de contribuintes de outros Estados e que isso seria inadmissível.

A premissa é parcialmente verdadeira. O índice de industrialização do leite é apenas um parâmetro posto pela legislação tributária para aferir o percentual de créditos de ICMS a ser estornado, nos casos em que esses creditamentos se mostrem indevidos. Entretanto, é aplicado aos créditos a serem estornados, que são, exclusivamente, de créditos das operações de aquisição internas.

O fato de se usar na fórmula de cálculo do índice de industrialização os valores das aquisições interestaduais, não retira a legitimidade do cálculo, pois se considera a totalidade das operações tanto no numerador quanto no denominador, sendo o índice de industrialização, apenas um parâmetro, que inclusive, no caso dos autos, se mostra mais benéfico à Autuada. Repita-se que a glosa refere-se, exclusivamente, aos créditos das aquisições internas de leite cru.

O art. 2º da Resolução nº 4.240/10 estabelece a fórmula de cálculo do índice de industrialização do leite, nos seguintes termos:

Art. 2º O Índice de Industrialização do leite no Estado (I.I.) será calculado a partir da comparação entre a **quantidade total** de litros de leite em estado natural adquirida pelo estabelecimento industrial ou por cooperativa de produtor rural e a **quantidade total** de litros de leite empregados por esses contribuintes nas saídas que não se enquadrem nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS.

§ 1º O índice de industrialização do leite no Estado (I.I.) será apurado pelo contribuinte conforme a seguinte fórmula:

$I.I. \text{ no Estado} = [1 - (\Sigma A / \Sigma B)]$, onde:

I - " ΣA " é a quantidade **total** de litros de leite empregados nas saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS, por período de apuração;

II - " ΣB " é a quantidade **total** de litros de leite adquirido em estado natural, por período de apuração. (grifou-se).

Considerando que os industriais adquirentes podem adquirir o leite cru tanto em operações internas como em interestaduais, se não se trabalhar com valores totais (operações internas + operações interestaduais) quando do cálculo do índice de industrialização do leite, não há como se aferir a quantidade de litros de leite cru oriundo unicamente de aquisições internas que fora empregada nas saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

O § 3º da Resolução esclarece o que deve ser considerado como "saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02":

Art. 2º (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Para efeitos do disposto no *caput* e no inciso I do § 1º deste artigo, consideram-se como saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS:

I - a saída de leite em estado natural ou de produtos derivados não acondicionados em embalagem própria para consumo, exceto na hipótese prevista no art. 488 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS;

II - a transferência de produtos acondicionados em embalagem própria para consumo, para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro Estado, não efetuada por centro de distribuição ou fora das hipóteses autorizadas em regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação (SUTRI);

III - as saídas não tributadas. (grifou-se).

Portanto, toda a saída da Autuada que se subsuma aos incisos I, II ou III do §3º acima, para efeito de cálculo do índice de industrialização do leite, considera-se como saída não enquadrada nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

Com isso, pode se calcular o ΣA (quantidade total de litros de leite empregados nas saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS, por período de apuração).

Como se tem a quantidade das saídas não enquadradas no artigo citado, e sabendo qual o volume de leite cru necessário para fabricar cada quilograma de leite pré-condensado, de creme de leite e de leite em pó (fls. 25/26, 40/41, 55/56, 70/72 e 85/87 e 125/126), basta fazer a multiplicação e apurar quantos litros de leite cru foram empregados para proporcionar tais saídas.

Portanto, entende-se que, para efeito de cálculo do índice de industrialização, a quantidade de litros de leite cru empregados para proporcionar as saídas não enquadradas no art. 487 é a quantidade total empregada, não importando se é oriunda das aquisições internas ou interestaduais.

A Autuada informa, às fls. 150 do PTA, que o leite pré-condensado e o creme de leite industrial fabricados no estabelecimento autuado são transferidos para outras unidades industriais da própria Autuada ou vendidos para outras empresas que se dedicam à fabricação de produtos derivados do leite.

Já o leite em pó fabricado por ela, produto acabado, deixa a unidade de Ibiá devidamente embalado para consumo no varejo. Ela informa que distribui o leite em pó para estabelecimentos mineiros (detidos por terceiros, com os quais mantém relação comercial) ou para unidades requerentes em outros Estados, que se encarregam de distribuir o produto.

Dessa forma, observa-se que, com relação ao leite pré-condensado e ao creme de leite, visto que não acondicionados em embalagem própria para consumo, trata-se de saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS, conforme inciso I do § 3º do art. 2º da Resolução nº 4.240/10.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já com relação às saídas interestaduais de leite em pó, visto que não efetuadas por centro de distribuição ou fora das hipóteses autorizadas em regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação (SUTRI), trata-se de saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS, conforme inciso II do § 3º do art. 2º da Resolução nº 4.240/10.

Ainda acerca do leite em pó, verifica-se que, conforme planilha “Demonstrativo Mensal de Apropriação e Estorno de Crédito” (fls. 28/91), quando o produto está acondicionado em embalagem própria para o consumo, somente são consideradas no cálculo as transferências para estabelecimentos da Autuada localizados em outros Estados.

Quando do cálculo do índice de industrialização, o Fisco, no cálculo do ΣB (a quantidade total de litros de leite adquirido em estado natural, por período de apuração), considera todas as aquisições, o que é mais benéfico à Autuada visto que, no cálculo do índice de industrialização, importa em um valor maior para o denominador (ΣB), com o conseqüente valor menor para o percentual de estorno do crédito.

Os valores dos créditos a serem estornados constam das planilhas “Demonstrativo Mensal de Apropriação e Estorno de Crédito” (fls. 28/91).

O percentual de estorno está previsto no art. 3º da Resolução nº 4.240/10:

Art. 3º O estabelecimento industrial ou de cooperativa de produtor rural efetuará estorno do crédito apropriado pelas aquisições de leite em estado natural abrangidas pelo tratamento tributário previsto nos arts. 461 e 485 e na hipótese a que se refere o art. 488, todos da Parte 1 do Anexo IX do RICMS, **integral ou proporcionalmente, conforme o índice de industrialização** no Estado, aplicando sobre o valor total do crédito gerado por estas aquisições o percentual de estorno calculado da seguinte forma:

“% de Estorno = (1 - I.I.) x 100” (grifou-se).

Simplificando a fórmula:

$$\% \text{ estorno} = [1 - \text{II}] \times 100$$

Substituindo o II (índice de industrialização) na fórmula:

$$\% \text{ estorno} = [1 - (1 - (\Sigma A / \Sigma B))] \times 100$$

$$\% \text{ estorno} = [1 - 1 + (\Sigma A / \Sigma B)] \times 100$$

$$\% \text{ estorno} = [\Sigma A / \Sigma B] \times 100$$

Repare-se que o somatório (ΣB) refere-se às aquisições totais de leite cru, e o somatório (ΣA), a quantidade total de leite cru que é utilizada nas saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme já relatado, a Autuada aduz que devem ser excluídas as operações interestaduais do cálculo.

Entretanto, não é o que se depreende da leitura da Resolução nº 4.240/10, do mesmo art. 3º acima transcrito, mais especificamente seus §§ 1º e 2º, e Anexo II, conforme abaixo:

Art. 3º (...)

§ 1º A apuração dos valores passíveis de apropriação e de estorno relativos ao crédito pela entrada de leite adquirido com o tratamento tributário a que se referem os arts. 461 e 485 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS **deverá ser feita** a partir do Demonstrativo Mensal de Apropriação e Estorno constante **no Anexo II** desta Resolução.

§ 2º O valor do crédito a ser estornado e apurado no Demonstrativo Mensal de Apropriação e Estorno constante no Anexo II desta Resolução será lançado no livro Registro de Apuração do ICMS do estabelecimento industrial ou da cooperativa de produtor rural. (grifou-se).

(...)

ANEXO II

(a que se referem os §§ 1º e 2º do art. 3º da Resolução nº 4.240/2010)

DEMONSTRATIVO MENSAL DE APROPRIAÇÃO E ESTORNO DE CRÉDITO			
PERÍODO DE APURAÇÃO: / /			
QUADRO A			
AQUISIÇÕES DE LEITE EM ESTADO NATURAL	QUANTIDADE	VALOR DA OPERAÇÃO	CRÉDITO GERADO
	(em litros)	(em R\$)	(em R\$)
INTERNAS:			
1) De produtor rural pessoa física com o tratamento tributário a que se refere o art. 459 do Anexo IX do RICMS/02			
2) De produtor rural pessoa física com o tratamento tributário a que se refere o art. 461 do Anexo IX do RICMS/02			
3) De produtor rural pessoa jurídica com o tratamento tributário a que se refere o art. 483 c/c art. 484 do Anexo IX do RICMS/02			
4) De produtor rural pessoa jurídica com o tratamento tributário a que se refere o art. 485 do Anexo IX do RICMS/02			
5) De cooperativa com o tratamento tributário a que se refere o art. 483 c/c art. 484 do Anexo IX do RICMS/02			
6) De estabelecimento industrial com o tratamento tributário a que se refere o art. 483 do Anexo IX do RICMS/02			
7) De estabelecimento industrial e de			

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cooperativa na hipótese a que se refere o art. 488 do Anexo IX do RICMS/02			
8) Outras aquisições de leite em estado natural			
SUBTOTAL:			
9) INTERESTADUAIS:			
10) DO EXTERIOR:			
TOTAL:	(Σ B)		
QUADRO B			
SAÍDAS NÃO ENQUADRADAS NAS DISPOSIÇÕES DO ART. 487 DA PARTE 1 DO ANEXO IX DO RICMS/02	QUANTIDADE		
	(em litros)		
Saída de leite em estado natural ou de produtos derivados não acondicionados em embalagem própria para consumo, exceto na hipótese prevista no art. 488 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.			
Transferência de produtos acondicionados em embalagem própria para consumo para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro Estado, não efetuada por meio de centro de distribuição ou que não se enquadrem nas hipóteses autorizadas em regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.			
Saídas não tributadas (isentas e para o exterior)			
TOTAL:		(Σ A)	
QUADRO C			
APURAÇÃO DOS VALORES PASSÍVEIS DE APROPRIAÇÃO E DE ESTORNO DO CRÉDITO			
Valor total do crédito gerado pela aquisição de leite em estado natural submetido ao tratamento tributário a que se referem os arts. 461 e 485 do Anexo IX do RICMS/02 = soma do crédito gerado pelas aquisições previstas nos itens 2 + 4 + 7 do Quadro A			
Quantidade total de litros de leite adquirido em estado natural (Σ B constante no Quadro A)			
Quantidade total de litros de leite empregados nas saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 para efeitos da apropriação do crédito (Σ A constante no Quadro B)			
Índice de Industrialização no Estado			
Valor do crédito a ser apropriado			
Valor do crédito a ser estornado			

Portanto, os créditos a serem estornados são exclusivamente os relativos às aquisições internas, mas no cálculo do índice de industrialização e percentual de estorno deve se levar em conta as operações interestaduais, por que assim determina a legislação tributária, não significando que isto importe em glosa de créditos gerados por aquisições de fora do Estado, nem tampouco que isto importe em glosa a maior dos créditos das aquisições internas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale lembrar que, originalmente, caso o produtor rural não optasse pelo regime de apuração normal do imposto, sequer haveria o crédito em discussão, dada a ocorrência do diferimento do imposto para quando da saída do industrial.

Cumprir informar que as previsões detalhadas acima relativas à Resolução nº 4.240/10 já existiam quando da vigência da Resolução nº 4.079/09.

Ainda a respeito dos cálculos, a Autuada aduz que o lançamento tributário efetuado foi indevido por utilizar os critérios da Resolução nº 4.079/09 e Resolução nº 4.240/10, para os exercícios de 2007 e 2008.

Entretanto, conforme já demonstrado, o índice de industrialização sempre esteve previsto na legislação que regulamenta o regime especial de tributação do leite, não tendo sido observado pela empresa sob qualquer percentual. E, em assim sendo, correto o Fisco em não inovar quanto a ele para os períodos anteriores, até porque a resolução só traz a padronização, mediante publicação matemática, do índice já anteriormente previsto.

Reitera-se, que a utilização para todo o período fiscalizado dos critérios estabelecidos nas Resoluções nºs 4.079/09 e 4.204/10, não invalida o trabalho fiscal, pois as condições para a apropriação do crédito incentivado já estavam previstas, bem como o critério para o aproveitamento desses créditos, pelo índice de industrialização, presentes na legislação estadual que regulamenta a matéria, desde agosto de 2006, conforme art. 20-I e 20 - K da Lei nº 6763/75, retrocitados às fls. 03-05.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, vez que a manutenção das duas penalidades impostas na autuação implica apenas em duplicidade a Requerente em razão do suposto cometimento das mesmas infrações, o que é absolutamente inadmissível, devendo o montante global atribuído pela Fiscalização a título de multa ser reduzido.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada. Já a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6.763/75 tratam das sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

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

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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;

(...)

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica

inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no art. 53 acima, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

“Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, “são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias”.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O eminente Des. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Neste caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6.763/75, conforme o caso.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Sauro Henrique de Almeida, que o julgavam parcialmente procedente, para que a inclusão das operações interestaduais no cálculo do índice de industrialização ocorresse somente a partir de 01/01/09. Designada relatora a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 27 de junho de 2012.

**José Luiz Drumond
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida
Relatora / Designada**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.531/12/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000171340-20	
Impugnação:	40.010130653-01	
Impugnante:	Nestlé Brasil Ltda	
	IE: 295002263.08-97	
Proc. S. Passivo:	Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Versa o presente feito sobre a constatação de que a Autuada aproveitou indevidamente créditos de ICMS, tendo em vista a falta de estorno de créditos nas aquisições de leite em operação interna com incentivo à produção leiteira e cuja saída não atendeu à determinação contida na legislação, qual seja, dos casos em que, do leite adquirido no regime especial de tributação, resultem produtos acondicionados em embalagem para consumo remetidos pelo próprio fabricante em operação sujeita à incidência do ICMS, tudo isso no período de 1º/01/07 até 30/04/11 .

Referida ressalva não foi observada pela impugnante segundo pontua a fiscalização.

“Data vênua”, em que pese os fundamentos exarados pelos votos majoritários, reputo que o feito fiscal merece reforma parcial pelo que restou demonstrado nos autos.

Como se verifica dos autos, a matéria de fundo discutida neste feito é não envolve essencialmente questões fáticas e sim matéria de direito.

Dentro deste contexto, é absolutamente razoável a argumentação trazida pela defesa de que, à época dos fatos geradores, não era vigente a Resolução nº 4.240/10 que, a despeito de publicada em 2010, teve vigência a partir de agosto de 2009. Lembra-se que os fatos geradores abarcam os exercícios de 2008 até agosto de 2009.

De outro lado, vigente era a Resolução nº 4.079/09 que, do ponto de vista da metodologia dos cálculos para a obtenção do índice aplicável ao caso vertente, segue exatamente a mesma técnica prestigiada na já referida Resolução nº 4.240/10.

Neste compasso, mostra-se razoável a técnica defendida pelo fisco no caso vertente dos autos, sobretudo no que diz respeito ao índice já que, como dito, as metodologias são idênticas antes mesmo da vigência das citadas resoluções.

Assim sendo, mostra-se razoável a técnica de apuração adotada pelo Fisco no caso em apreço já que, como informado, as resoluções vigentes contemplam a mesma técnica fiscal do ponto de vista da fórmula de apuração dos valores.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nada obstante, não é admissível aqui a adoção dentro deste critério, das operações interestaduais na formatação do cálculo pelo menos em todo o período autuado, pois, analisando as duas resoluções que são debatidas no feito, verifica-se que apenas a Resolução nº 4.079/09, alcança o período mais longo, notadamente a partir de 1º de janeiro de 2009.

Isso mesmo, a previsão legal objetiva e inequívoca no que diz respeito à admissão das operações interestaduais está apenas alcançada no caso vertente a partir de 1º de janeiro de 2009, porque, como salientado, a norma aplicável estabelece este marco, portanto, somente a partir daí as operações interestaduais poderão agregar a formação dos valores devidos.

No período anterior não porque, como visto, não havia previsão legal a considerar as operações interestaduais na formação do cálculo do índice para a apuração do imposto devido.

Neste compasso de ideias, o contribuinte detém razão em parte em hostilizar os cálculos defendidos pelo Fisco porque, de fato, antes de janeiro de 2009 as operações interestaduais não poderiam mesmo computar a base de cálculo como já informado aqui.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para expurgar da composição do índice que apura o ICMS a ser estornado àquelas operações interestaduais vigentes no caso presente em período anterior a 1º de janeiro de 2009, onde, a partir daí, passaram a integrar a formação do cálculo pelas razões aqui exaradas.

Sala das Sessões, 27 de junho de 2012.

**Antônio César Ribeiro
Conselheiro**