

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.132/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000189521-76  
Impugnação: 40.010134021-61  
Impugnante: Danone Ltda  
IE: 518038971.17-77  
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a matéria prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus, uma vez não atendida a condição estabelecida no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 100% (cem por cento), por reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Trata a presente autuação de recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 2008, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, nos termos do art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, relativos à entrada de matéria-prima, materiais secundários e de embalagem, empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, localizados no município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria prima de origem animal foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo esta majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência.

#### **Da Impugnação**

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente e por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 3.220/3.271, acompanhada de cópias de Comprovante de Pagamento de Receitas Estaduais dos meses de janeiro a março de 2008, fls. 3.290/3.292, requerendo, ao final,

o provimento da impugnação com o cancelamento das exigências fiscais constantes no Auto de Infração.

### **Da Manifestação fiscal**

O Fisco, em Manifestação de fls. 3.295/3.314, refuta os argumentos da Defesa e pede pela procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 3.318/3.333, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar de Arguição de Nulidade do Auto de Infração - Arbitramento Ilegal:**

Segundo a Impugnante, *“conforme se verifica do Relatório Fiscal que instrui a presente autuação, o valor do ICMS cobrado foi obtido por meio de arbitramento realizado pela Fiscalização”*.

A seu ver, porém, *“o referido arbitramento não possui qualquer fundamento legal e viola manifestamente os princípios da legalidade e da verdade material que devem pautar a conduta da Administração Pública na persecução do crédito tributário”*.

Após transcrever o disposto no art. 148 do CTN, afirma que *“tal dispositivo legal é claro e expresso ao afirmar que o arbitramento de valor ou preço de serviços, para fins tributários, ocorrerá apenas nos casos em que as declarações, esclarecimentos ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado sejam omissos ou não mereçam fé”*.

Afirma, ainda, que a legislação estadual (art. 51 da Lei nº 6.763/75) *“segue os mesmos ditames do artigo 148 do Código Tributário Nacional, uma vez que autoriza a aplicação do arbitramento apenas nas hipóteses em que as declarações, esclarecimentos e documentos fornecidos pelo Contribuinte não existirem, forem extraviados, não refletirem regularmente a operação registrada, isto é, sejam omissos ou não mereçam fé”*.

Salienta, entretanto, que *“no caso em tela não ocorreu qualquer uma das hipóteses do artigo 148 do Código Tributário Nacional, ou do artigo 51 da Lei Estadual nº 6.763/75, que autorizasse a realização do arbitramento pela Fiscalização”*, ou seja, *“em nenhum momento a Fiscalização questionou a idoneidade dos documentos e declarações fornecidos pela Embargante”*.

Além disso, segundo a Impugnante “a metodologia do cálculo adotada não encontra qualquer respaldo normativo. Tanto é assim que, quando narra a metodologia de cálculo utilizada, a Fiscalização não faz menção a qualquer dispositivo legal ou ato normativo”.

Diante disso, considera que “resta patente a ilegalidade do procedimento de arbitramento realizado para cálculo do ICMS cobrado no Auto de Infração em comento, o qual não encontra qualquer respaldo na legislação que disciplina a aplicação do arbitramento para fins de cobrança do crédito tributário”, o que violaria o princípio da legalidade.

A seu ver, “tendo em vista que o arbitramento levado a cabo pela Fiscalização implicou na ausência de análise de toda a documentação fiscal pertinente ao caso concreto, tendo sido aplicada uma metodologia de cálculo sem previsão legal, utilizando-se de planilhas sem origem definida e notas fiscais apresentadas por amostragem, o procedimento aplicado também violou os ditames do artigo 142, do Código Tributário Nacional”.

Conclui que, “restando comprovado que o arbitramento efetuado para verificação do crédito tributário em cobrança não possui qualquer fundamento legal, bem como que manifestamente viola os princípios da legalidade e da verdade material que devem pautar a conduta da Administração Pública na persecução do crédito tributário, necessário o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário efetuado, com a consequente desconstituição da autuação ora guerreada”.

No entanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, inexistente qualquer arbitramento no presente lançamento, o que ficará evidenciado na análise de mérito da presente lide, na qual o procedimento fiscal será detalhadamente demonstrado.

Pela simples leitura dos itens “1” e “2” do relatório do Auto de Infração e do documento intitulado “Memória de Cálculo da Planilha IV” (fls. 21), verifica-se que houve uma mera adoção de índice técnico (alíquota média de entrada), para fins de apuração do ICMS a ser estornado, relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem, pela motivação legal relatada pelo Fisco (art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02).

Esclareça-se que todos os dados/valores contidos nas planilhas elaboradas pelo Fisco (Anexos IV a VII – fls. 22/3.153) foram extraídos de documentos e arquivos magnéticos da própria Impugnante, especialmente dos registros tipo “54”, que contêm todas as informações, item a item, de cada nota fiscal, transmitidos como determina o Anexo VII do RICMS/02.

A base de cálculo foi obtida pela multiplicação da quantidade total mensal de produtos enviados para a Zona Franca de Manaus pelo valor do custo unitário mensal das matérias-primas, materiais secundários e de embalagens informado pela Impugnante (fls. 3.050/3.140 e 3.213).

Para determinar o valor do imposto a ser estornado, o Fisco utilizou regra matemática simples, que nada difere do cálculo normal para todas as operações do imposto, ou seja, a multiplicação da base de cálculo pelo valor da respectiva “alíquota

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

média” (índice técnico – “carga tributária média” nas entradas de matérias-primas, materiais secundários e de embalagens).

Portanto, o procedimento fiscal é tecnicamente idôneo, por se basear em dados e informações repassadas ao Fisco pela própria Contribuinte e por utilizar pressuposto lógico-matemático para fins de apuração do imposto a ser estornado, estando amparado, pois, no art. 194 do RICMS/02.

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

É clara a redação do caput do art. 194 ao afirmar que o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, incluídos ou não dentre aqueles citados em seus incisos, de forma não exaustiva.

A juntada de um número limitado de notas fiscais não invalida o trabalho realizado, pois toda a documentação da Impugnante relativa à irregularidade em análise foi devidamente analisada, o que pode ser observado no Anexo IV do Auto de Infração (fls. 22/3.023), onde estão listadas todas as notas fiscais relativas às operações autuadas, abrangendo cada item constante nos referidos documentos fiscais, cujos dados foram extraídos de seus arquivos magnéticos entregues à SEF/MG.

Ressalte-se, por oportuno, que a Impugnante recebeu, juntamente com o Auto de Infração, uma cópia do referido Anexo IV (dentre outros anexos), conforme recibo de fls. 05.

Além disso, o presente lançamento foi formalizado com todos os requisitos previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, a título de exemplo, a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram a sua emissão, a indicação precisa dos artigos tidos por infringidos e os relativos às penalidades aplicadas.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração.

### **Do Mérito**

#### **Da Arguição de Decadência**

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário, relativo ao período de 01/01/08 a 31/03/08, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/09, findando-se em 31/12/13. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 13/03/13 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

08/04/13 (fls. 05), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pela Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

“Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo fisco não poderá ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa. Nesse caso, cabe ao fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.”

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO: AGRG NO ARES 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A): MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO: 12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR: T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO: DJE 19/04/2012

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART.173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, *IN CASU*, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Não há que se falar, portanto, em decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/01/08 a 31/03/08.

**Do Aproveitamento Indevido de Crédito de ICMS**

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 2008, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, nos termos do art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, relativos à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, localizados no município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria prima de origem animal foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo esta majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de dupla reincidência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As saídas de produtos industrializados, de origem nacional, com destino à Zona Franca de Manaus são isentas do ICMS, nos termos do item “50” do Anexo I do RICMS/02.

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO (a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)		
ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	EFICÁCIA
50	Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios: [...] b) Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.	Indeterminada

Por sua vez, o art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 assegura ao contribuinte, apesar de a operação subsequente ser isenta de ICMS, a manutenção dos créditos do imposto relativos às entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem, empregados na fabricação dos produtos remetidos à Zona Franca, exceto quando o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização.

Art. 269. Não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, salvo se:

**I - o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao despendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização. (Grifou-se)**

É exatamente este o caso dos autos, pois envolve matérias-primas de origem animal (produtos primários de origem animal - “Leite 0%” e “Crema 40%”), cujos valores foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na industrialização de diversos produtos remetidos para estabelecimentos de contribuintes sediados em Manaus (AM), conforme demonstrado no Anexo V do Auto de Infração (fls. 3.025/3.048 – vide exemplos abaixo).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Código do Produto	Descrição	Natureza do Custo	Custo Unitário Mensal - Comparativo - Matéria-Prima X Mão de Obra (fl. 3.025)											
			jan-08	fev-08	mar-08	abr-08	mai-08	jun-08	jul-08	ago-08	set-08	out-08	nov-08	dez-08
110235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	Matéria-Prima (Creme 40% e Leite a 0%)	0,2817	0,2750	0,2805	0,2869	0,3208	0,3208	0,3208	0,3208	0,3208	0,2944	0,2696	0,2619
		Mão de Obra	0,0666	0,0703	0,0596	0,0710	0,0594	0,0594	0,0594	0,0594	0,0594	0,0571	0,0656	0,0680
110236	BEB LACTEA POL FRU DANONE KIDS 600 G	Matéria-Prima (Creme 40% e Leite a 0%)	0,2682	0,2702	0,2635	0,2673	0,2809	0,2809	0,2809	0,0000	0,0000	0,3001	0,2988	0,2687
		Mão de Obra	0,0546	0,0688	0,0571	0,0749	0,0701	0,0701	0,0701	0,0000	0,0000	0,0573	0,0603	0,0707

Considerando-se que a condição imposta no inciso I do dispositivo acima não foi satisfeita pela Impugnante, o Fisco promoveu a glosa dos créditos por ela apropriados, relativos às entradas de matérias-primas, materiais secundários e de embalagens utilizados na industrialização dos produtos remetidos para a Zona Franca de Manaus.

Para fins do estorno, o Fisco lançou mão da seguinte metodologia (fls. 21):

a) Por meio de dados fornecidos pela própria Contribuinte, foram obtidos os custos unitários mensais das matérias-primas, materiais secundários e de embalagens (doravante denominados “materiais”), empregados na industrialização de cada um dos produtos especificados na planilha de fls. 3.050/3.140 (Anexo VI);

Código do Produto	Descrição	Custo Unitário Mensal - Mat. Prima, Mat. Secundário e de Embalagem (fls. 3.050/3.051)											
		jan-08	fev-08	mar-08	abr-08	mai-08	jun-08	jul-08	ago-08	set-08	out-08	nov-08	dez-08
110235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	0,5914	0,5775	0,5889	0,6023	0,6736	0,6736	0,6736	0,6736	0,6736	0,5997	0,5767	0,5576
110236	BEB LACTEA POL FRU DANONE KIDS 600 G	0,6676	0,6726	0,6559	0,6653	0,6992	0,6992	0,6992	0,0000	0,0000	0,7420	0,7341	0,6836

b) O custo total mensal dos materiais foi obtido mediante a multiplicação dos valores unitários acima exemplificados pela quantidade de cada produto remetido para a Zona Franca de Manaus (Anexo IV – fls. 22/3.023);

Código do Produto	Descrição	Fl. Autos	Período	Qtd. Remetida	Custo Unitário	Custo Total
110.235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	25	jan-08	68.180	0,5914	40.321,65
		206	fev-08	52.890	0,5775	30.543,98
		372	mar-08	93.350	0,5889	54.973,82
		614	abr-08	86.150	0,6023	51.888,15
		836	mai-08	37.790	0,6736	25.455,34
		1.116	jun-08	58.740	0,6736	39.567,26
		1.369	jul-08	55.070	0,6736	37.095,15
		1.644	ago-08	63.570	0,6736	42.820,75
		1.924	set-08	61.650	0,6736	41.527,44
		2.210	out-08	52.560	0,5997	31.520,23
		2.464	nov-08	59.510	0,5767	34.319,42
		2.731	dez-08	67.710	0,5576	37.755,10

c) Para cada período objeto da autuação, foi calculada a “carga tributária média” (índice técnico – “alíquota média”) incidente sobre as entradas dos “materiais” (créditos pelas entradas), nos termos demonstrados às fls. 3.142/3.149;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

d) No próprio Anexo IV (fls. 22/3.023) foi feita a demonstração de forma analítica (por produto industrializado remetido para a ZFM) dos valores do ICMS a serem estornados, calculados mediante a multiplicação do “Custo Total Mensal” dos materiais (item “b”) pela carga tributária média, também mensal.

A título de exemplo, para o produto de código “110235”, os valores apurados e glosados foram os seguintes:

Código do Produto	Descrição	Fl. Autos	Período	Qtd. Remetida	Custo Unitário	Custo Total	Carga Média	ICMS Estornado
110.235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	25	jan-08	68.180	0,5914	40.321,65	12,93%	5.213,59
		206	fev-08	52.890	0,5775	30.543,98	13,03%	3.979,88
		372	mar-08	93.350	0,5889	54.973,82	13,15%	7.229,06
		614	abr-08	86.150	0,6023	51.888,15	13,46%	6.984,14
		836	mai-08	37.790	0,6736	25.455,34	13,36%	3.400,83
		1.116	jun-08	58.740	0,6736	39.567,26	13,42%	5.309,93
		1.369	jul-08	55.070	0,6736	37.095,15	13,27%	4.922,53
		1.644	ago-08	63.570	0,6736	42.820,75	13,00%	5.566,70
		1.924	set-08	61.650	0,6736	41.527,44	12,66%	5.257,37
		2.210	out-08	52.560	0,5997	31.520,23	12,79%	4.031,44
		2.464	nov-08	59.510	0,5767	34.319,42	13,02%	4.468,39
		2.731	dez-08	67.710	0,5576	37.755,10	13,27%	5.010,10
<b>Total (vide fl. 15)</b>								<b>61.373,96</b>

Os valores mensais apurados, por produto, assim como os respectivos montantes globais, que representam a glosa proporcional de créditos vinculados aos produtos industrializados remetidos para a Zona Franca de Manaus e que não atendem à condição imposta pelo art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 estão discriminados no demonstrativo sintético acostado às fls. 15/19 (Anexo III).

Assim, o feito fiscal afigura-se correto, uma vez que amparado na legislação vigente (art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02), sendo tecnicamente idôneo o procedimento adotado para fins de estorno procedido, haja vista que baseado em informações da própria Contribuinte.

A correção do feito fiscal é corroborada pela resposta à Consulta de Contribuinte nº 187/2011, abaixo reproduzida:

### Consulta de Contribuinte nº 187/2011

**Ementa:**

“ICMS – ISENÇÃO – ZONA FRANCA DE MANAUS – CRÉDITO – Nos termos do art. 269, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02, não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas. No entanto, o estorno será devido quando o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal, assim entendido como "produto primário", for superior ao despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização, conforme dispõe o inciso I do art. 269 do referido Anexo.” (Grifou-se)

**Exposição:**

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, informa atuar na fabricação de laticínios, cujas vendas atingem parte do território nacional, incluindo a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio.

Esclarece que, na industrialização da manteiga, classificada no código NBM/SH 0405.10.00, utiliza, como principais matérias-primas, o **creme de leite** em estado líquido ou cremoso (que representa um subproduto do leite quando o produtor efetua o desnate, retirando a gordura do leite, ou do soro, quando da produção de queijo), o cloreto de sódio (sal) e o corante natural (urucum).

Afirma que **o valor das aquisições dessas matérias-primas é superior ao valor da mão de obra despendida na industrialização do produto em questão.**

[...]

**Consulta**

Considerando que o inciso I do art. 269, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02 determina o estorno do crédito na hipótese em que o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização, e considerando ainda que as matérias-primas utilizadas pela Consulente na fabricação da manteiga já passaram pelo processo de industrialização, como o creme de leite, o cloreto de sódio (sal) e o corante natural, deverá a Consulente efetuar o estorno do crédito, nos termos desse dispositivo?

**Resposta**

[...]

Em relação ao produto **“creme de leite”**, há de se observar que, ainda que seja resultante do processo de desnatamento do leite “in natura”, este produto conserva as características de produto primário, tendo o mesmo tratamento tributário do leite cru ou pasteurizado, enquadrados no conceito de leite “in natura”, conforme se depreende do inciso X do art. 222 c/c art. 483, Parte 1, Anexo IX, ambos do RICMS/02.

Portanto, conforme entendimento já sedimentado por esta Diretoria (v.g., no âmbito da Consulta de Contribuinte nº 077/2009), não se considera produto industrializado o creme de leite resultante do processo de homogeneização, desde que não acondicionado em embalagem própria para consumo.

No que concerne aos produtos cloreto de sódio (sal) e corante natural (urucum), ressalte-se que os mesmos já passaram por um processo anterior de industrialização e não conservam as características de produtos primários. Dessa forma, não se incluem no rol das matérias-primas de origem animal ou vegetal a que se refere o inciso I do art. 269, Parte 1, Anexo IX do mesmo Regulamento.

Cumprido esclarecer que o referido art. 269 autoriza a manutenção de crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos com destino a Zona Franca de Manaus, desde que não ocorra uma das hipóteses dispostas nos incisos deste mesmo artigo, quais sejam:

I - o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal ser superior ao despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização;

II - o remetente ser estabelecimento comercial ou diferente do fabricante.

Diante do exposto, a Consulente deverá observar se o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal empregado na fabricação da manteiga, **no caso, o valor do creme de leite, é superior ao despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização. Se o valor for superior, não será permitida a manutenção do crédito, devendo a Consulente estornar o crédito relativo à entrada total de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação da manteiga que será destinada à Zona Franca de Manaus.**

Por outro lado, caso o valor do creme de leite seja inferior ao valor despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização, a Consulente terá direito à manutenção do crédito nos termos do art. 269, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02.” (Grifou-se)

De acordo com a Impugnante, “*é legítimo o creditamento ora em discussão, uma vez que, ao lado da imunidade tributária quanto ao ICMS nas operações de exportação, o artigo 155, § 2º, inciso X, alínea ‘a’, da Constituição Federal assegura, ainda, o direito à manutenção e aproveitamento do crédito do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*”. (Grifou-se)

A seu ver, “*a restrição ao creditamento do ICMS pelo artigo 269, inciso I, da Parte I, do Anexo IX, do RICMS/02, não encontra respaldo na Lei Complementar nº 87/96, na Lei Estadual nº 6.763/75 ou no Convênio nº 65/98, os quais, tal como a Constituição Federal, ao estabelecerem a não incidência do ICMS no caso de operações de exportação, asseguram expressamente a manutenção do crédito do*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*imposto, sendo imperioso que qualquer que qualquer restrição ou ressalva fosse veiculada mediante Lei Complementar”.* (Grifou-se)

Da leitura dos argumentos acima, verifica-se que a pretensão da Impugnante é a de equiparar as vendas para contribuintes sediados na Zona Franca de Manaus com a exportação de mercadorias para o exterior.

Deve-se observar, no entanto, que a pretendida equiparação da remessa para Zona Franca de Manaus a uma exportação, dando-lhe os efeitos da imunidade estabelecida para esta última, não é albergada pela legislação posta, que prevê a isenção nesta operação interestadual. Isenção esta acordada pelas Unidades Federadas por meio do Convênio ICMS nº 65/88 e, hoje, estabelecida em Minas Gerais no item “50”, do Anexo I, observadas as disposições contidas no Capítulo XXX do Anexo IX, todos do RICMS/02 (Consulta de Contribuinte nº 033/2006).

Para maior esclarecimento da questão, faz-se necessária a distinção entre operações relativas às saídas de mercadorias com o fim específico de exportação e operações relativas às saídas de produtos industrializados com destino à Zona Franca de Manaus.

Enquanto as saídas com o fim específico de exportação estão contempladas pela não incidência, com manutenção de créditos de ICMS, as saídas de produtos industrializados com destino à Zona Franca de Manaus encontram-se sob o manto da isenção, sendo possível a manutenção dos créditos somente na hipótese do art. 269 do Anexo IX do RICMS/2002.

Caso a mercadoria seja enviada para algum município da Zona Franca de Manaus, com o fim específico de exportação, e desde que atendidas as normas contidas no Capítulo XXX, Anexo IX do RICMS/02, a manutenção de créditos de ICMS se dá em virtude do disposto no § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96.

Se a saída do produto industrializado não se caracterizar pelo fim específico de exportação e tiver como destino estabelecimento de contribuinte localizado nos municípios situados na Zona Franca de Manaus, indicados no art. 268 do Anexo IX do RICMS/02, será contemplada pela isenção do ICMS e, só excepcionalmente, na hipótese do art. 269 desse Anexo, haverá manutenção de créditos.

Em face de todo o exposto, o simples fato de vender mercadorias para contribuintes situados na Zona Franca de Manaus não caracteriza exportação, portanto, não há o direito à manutenção de créditos de ICMS de que trata o § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96.

Portanto, não é possível admitir a manutenção dos créditos reclamados pela Impugnante, uma vez não satisfeita a condição estabelecida no art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, pois, no caso dos autos, o valor das matérias-primas foi superior ao despendido com a mão de obra empregada na industrialização dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus.

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, tal penalidade é perfeitamente aplicável aos casos de manutenção indevida de créditos, pois, a partir do momento em que o estorno legalmente exigido não é efetuado, ocorre a apropriação em desacordo com a legislação tributária da parte do crédito não estornada.

Todo o entendimento acima exposto é reforçado pelo **Acórdão nº 20.557/12/3ª (ratificado pelo Acórdão nº 3.963/12/CE)**, que aprovou as exigências fiscais relativas ao PTA nº 01.000172250-25, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo do presente processo e matéria idêntica, inclusive a questão do prazo decadencial, sendo a decisão assim ementada:

ACÓRDÃO Nº 20.557/12/3ª

EMENTA:

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. A IMPUTAÇÃO FISCAL DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A MATÉRIAS-PRIMAS, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS RESTOU CONFIGURADA POR NÃO TER SIDO ATENDIDA A CONDIÇÃO ESTABELECIDADA NO INCISO I DO ART. 269 DO ANEXO IX DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI DA LEI N.º 6.763/75, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA MESMA LEI. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

ACÓRDÃO Nº 3.963/12/CE

EMENTA:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - CONTAGEM DE PRAZO. SEGUNDO O DISPOSTO NO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO ICMS CONTA-SE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. ADOTANDO-SE ESTA REGRA AO CASO DOS AUTOS, NÃO SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. DECISÕES UNÂNIMES.” (GRIFOU-SE).

**Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada e Multa de Revalidação:**

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada, contrariando o princípio do “*non bis in idem*”, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se ao descumprimento de obrigação acessória, por apropriação indevida de créditos do imposto, ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, pela falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

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

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.

(...)

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:

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.

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, emendada 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto).

### Da Reincidência

Conforme salientado acima, além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, é exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de dupla reincidência.

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

[...]

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

De acordo com as telas do SICAF acostadas às fls. 3.217/3.219, a caracterização da dupla reincidência pode ser assim demonstrada:

1) PTA nº. 01.000147023-53 (fls. 3.217):

- Data do pagamento: **05/04/05**;

- Penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

2) PTA nº 01.000151394-31 (fls. 3.218):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Data da decisão irrecurável na esfera administrativa: **07/09/06** (Acórdão nº 17.034/06/2ª);
- Penalidade aplicada e aprovada pelo CC/MG: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;
- 3) Período objeto da presente autuação: **01/01/08 a 31/12/08**;
- Penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.
- 4) Conclusão:
  - Dupla reincidência em todo o período fiscalizado.

Observe-se que o legislador mineiro, para fins meramente fiscais, adotou como critério de reincidência o da penalidade aplicável ao caso concreto e não o tipo de infração cometida, como alegado pela Impugnante, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, como é o caso presente, estará caracterizada a reincidência.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao majorar a multa isolada exigida em 100% (cem por cento), uma vez caracterizada a dupla reincidência da Impugnante, nos termos estabelecidos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

### **Questões de Cunho Constitucional**

Por fim, as questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que é defeso a este Órgão julgador, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08, *a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, in verbis*:

#### **Lei 6.763/75**

Art. 182 - Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo;

(...)

#### **RPTA/MG**

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No

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

mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Luana da Silva Araujo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Eduardo de Souza Assis e Orias Batista Freitas.

**Sala das Sessões, 04 de setembro de 2013.**

**José Luiz Drumond  
Presidente / Relator**

D

CC/MG