

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.036/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000174233-66  
Recurso de Revisão: 40.060133217-60  
Recorrente: Nestlé Brasil Ltda  
IE: 342002263.83-55  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO.** Constatado que o Sujeito Passivo recolheu ICMS a menor, visto que aproveitou indevidamente créditos de ICMS referentes às aquisições de leite em operação interna incentivada e cuja saída não atendeu ao disposto no art. 20-K e § 1º da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

A autuação refere-se ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/10/07 a 30/09/09 referentes às aquisições de leite em operação interna incentivada e cuja saída não atendeu ao disposto no art. 20-K e § 1º da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.019/12/1ª pelo voto de qualidade, manteve integralmente as exigências fiscais de ICMS, MR e MI.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído o Recurso de Revisão de fls. 238/271, requerendo, ao final, o seu provimento.

### **DECISÃO**

Considerando que a decisão ora tomada por esta Câmara Especial é concorde com a fundamentação do acórdão recorrido e que o recurso *sub examine* aborda todas as matérias meritórias nele tratadas, transcreve-se excertos da decisão “*a quo*” como fundamentos dessa decisão, com as adequações de estilo.

#### **Da Preliminar**

#### **De cabimento do recurso**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumpra analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

(...).

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico ou a que resulte em declaração de nulidade do lançamento;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada pelo órgão julgador estabelecida nos termos do § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão 20.019/12/1ª, ora recorrida, verifica-se ser cabível o presente recurso, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163 pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capitulada no art. 163, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

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

A Recorrente requer a nulidade do lançamento com o mesmo argumento apresentado em sua impugnação, ou seja, que a Fiscalização não apresentou demonstrativo apontando o cálculo do crédito a ser estornado, o que não lhe permite

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

verificar a correta aplicação do índice de industrialização utilizado, tendo sido violado o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Aduz, ainda, que houve incorreção no cálculo do índice de estorno dos créditos, visto que, no cálculo do índice de industrialização, foram consideradas as aquisições interestaduais de leite.

Contudo, pelo que se depreende dos autos, a demonstração dos valores a serem estornados, conforme determina a legislação tributária, foi solicitada pela Fiscalização e trazida pela própria Autuada, conforme fls. 82 dos autos, pelo que não se verifica a nulidade arguida pela Defesa.

Cabe ressaltar que as Resoluções n<sup>os</sup> 4.079/09 e 4.240/10 trazem todos os critérios para o cálculo do crédito a ser estornado, conforme será analisado no mérito.

Nesse ponto, deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada pela Lei n<sup>o</sup> 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n<sup>o</sup> 44.747/08, que assim determina:

### SEÇÃO III

#### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

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

(...)

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

(...)

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Por esses fatos e fundamentos, a presente autuação preenche todos os requisitos indispensáveis, uma vez estar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada.

Ademais, verifica-se que o Sujeito Passivo tomou conhecimento de todos os elementos de prova que fundamentam a exigência, portanto, teve perfeito conhecimento da acusação que lhe é imputada, permitindo-lhe o pleno exercício de seu direito de defesa.

Da análise do presente Auto de Infração e em face das normas retrotranscritas, verifica-se, cabalmente, o atendimento a todos os requisitos impostos pela legislação tributária.

Assim, à Autuada foi assegurada a ampla defesa e o contraditório, garantias explicitadas no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Desse modo, afasta-se a preliminar arguida.

### **Do Mérito**

Decorre o lançamento em análise do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/10/07 a 30/09/09, referentes às aquisições de leite em operação interna incentivada cuja saída não atendeu ao disposto no art. 20-K e § 1º da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

A legislação que cuida da espécie assim prescreve, conforme redações vigentes à época dos fatos geradores:

Lei nº 6.763/75

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto a recolher, por período de apuração ou por operação, aos seguintes percentuais:

*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 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;”*

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 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 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 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.

§ 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.”*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

*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 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 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.

(...)

(Efeitos de 1º/01/2006 a 31/12/11 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 10, ambos da Lei 16.304/2006).

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)

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

especial concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda ou quando efetuada por centro de distribuição, nos termos e condições do regulamento.

*(Efeitos de 28/12/2007 a 31/12/2008 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 20, ambos da Lei nº 17.247, de 27/12/2007).*

*§ 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.*

*(Efeitos 1º/01/2006 a 27/12/2007 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 10, ambos da Lei 16.304/2006 e ver o art. 9º da Lei nº 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 quando a formação do valor da base de cálculo da transferência houver sido objeto de registro na Secretaria de Estado de Fazenda.*

(...)

Ao regulamentar a Lei nº 6.763/75, o RICMS/02 estabeleceu as condições para apropriação do crédito incentivado do ICMS pelo industrial.

De 08/08/06 a 31/12/08, a disciplina a ser observada encontrava-se no seu Anexo XI, nos art. 17 a 21, nos quais havia previsão do pagamento do ICMS reduzido pelo produtor rural e as 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, proporcionalmente ao índice de industrialização. Examine-se:

*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)*

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.

Ressalte-se que o Anexo XI do RICMS/02 foi totalmente revogado a partir de 01/01/09, pelo Decreto nº 45.030/09, quando a regulamentação da matéria passou a ser prevista no seu Anexo IX, nos arts. 207-A a 207-E, a seguir reproduzidos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 meio do citado Decreto nº 45.030/09, previu-se, no art. 461, Anexo IX do RICMS/02, 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 assegurado crédito presumido equivalente ao valor



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Conclui-se, portanto, que desde agosto de 2006 até a presente data, os dispositivos que tratam do regime especial de tributação do leite no Estado de Minas Gerais, especificam as condições para apropriação do crédito incentivado do ICMS pelo industrial fabricante.

Repare-se que o produtor rural que opte por essa sistemática terá a redução no ICMS a pagar, desde que observado o comando legal do art. 20-K da Lei nº 6.763/75.

Dessa forma, no caso dos autos, a Autuada, adquirente industrial, poderia aproveitar-se dos créditos relativos às aquisições internas de leite cru, desde que restassem atendidos os requisitos da legislação, dentre eles os do art. 20-K da Lei nº 6.763/75.

Uma vez não atendidos esses requisitos, conforme se verá adiante, em respeito ao princípio da não cumulatividade, não há que se falar em aproveitamento dos créditos na forma que entendeu a Autuada.

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 o momento da saída do industrial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Em seu recurso de revisão, questiona a Recorrente o cálculo do volume total de leite cru, utilizado na fabricação de leite pré-condensado, creme de leite industrial e leite em pó, objeto de saídas interestaduais, ao fundamento de que a Fiscalização considera o volume de leite adquirido de contribuintes de outros estados, o que não poderia se admitir.

A premissa é parcialmente verdadeira. Destaque-se que 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, o índice de industrialização é aplicado aos créditos a serem estornados, que são, exclusivamente, relativos a operações de aquisições internas.

O fato de se utilizar 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 Recorrente.

Frise-se, que no caso em comento, o crédito glosado é exclusivamente relativo às operações internas, pois, conforme documentos constantes dos autos (fls. 68/82), foi solicitado à Autuada que informasse os créditos a serem estornados nos termos da Resolução nº 4.240/10 (fls. 69), sendo que a mencionada resolução dispõe em seu art. 3º que serão estornados os créditos relativos às entradas internas.

Esclareça-se, por oportuno, que 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 - "Σ A" 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 - "Σ B" é a quantidade total de litros de leite adquirido em estado natural, por período de apuração. (grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, oriunda 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 percentual de estorno está previsto no mencionado art. 3º da Resolução nº 4.240/10, nos seguintes termos:

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:

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

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

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

Repare-se que o somatório ( $\Sigma \text{ B}$ ) refere-se às aquisições totais de leite cru, e o somatório ( $\Sigma \text{ A}$ ), à 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.

Ressalte-se que o § 3º do art. 2º da citada 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 (...)

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Dessa forma, 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  $\Sigma A$  (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).

Portanto, entende-se que, para efeito de cálculo do índice de industrialização, a quantidade de litros de leite cru empregada 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. 102 dos autos, que o leite pré-condensado e o creme de leite industrial, fabricados no estabelecimento autuado, são transferidos para outras unidades industriais da Autuada ou vendidos para outras empresas que se dedicam à fabricação de produtos derivados do leite.

Quanto ao leite em pó por ela fabricado, produto acabado, afirma que deixa a unidade de Ituiutaba devidamente embalado para consumo no varejo. Ela informa que distribui o leite em pó para estabelecimentos mineiros (de 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, em relação ao leite pré-condensado e ao creme de leite, visto que não acondicionados em embalagem própria para consumo, tratam-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.

Repare-se que, se as saídas não atendem aos requisitos da legislação, não se aplica a elas o disposto no regime especial de tributação do leite, pois o art. 20-K da Lei nº 6.763/75, já exposto, estabelece condições para tanto.

Nesse contexto, questiona a Defesa o alcance da expressão “embalagem para consumo”, entendendo a abrangência de tal expressão às remessas para outras indústrias.

Todavia, 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 produtiva).

Não se evidencia, por meio da leitura dos dispositivos legais relativos à matéria, que a norma quisesse tutelar o caso em comento. Nada leva a tal entendimento. Poder-se-á dizer, ao contrário, que o legislador quis dar tratamento diferenciado, exatamente para uma situação que é bem específica. Se o melhor entendimento não

fosse este, seria dispensável a inclusão, no texto da norma, da expressão “embalagem própria para consumo”.

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

No que se refere às saídas interestaduais de leite em pó, como não efetuadas por centro de distribuição, tratam-se de saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS, na forma prevista no inciso II do § 3º do art. 2º da Resolução nº 4.240/10.

Destaque-se que não se sustenta o entendimento da Defesa concernente à equiparação das transferências de produtos embalados para consumo destinados a seus estabelecimentos, sediados em outras unidades da Federação, à atividade de centro de distribuição, em face das disposições contidas no 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;

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;

(...).

Oportuno ressaltar, que no caso dos presentes autos, entende-se não ser primordial verificar se a Autuada possui ou não regime especial para manutenção de créditos relativos à aquisição de leite, pois, conforme já relatado, a demonstração dos valores a serem estornados, nos termos da legislação tributária, é solicitada pelo Fisco e trazida pela própria Autuada, conforme fls. 82 dos autos, sendo que as Resoluções nºs 4.079/09 e 4.240/10 já trazem todos os critérios para o cálculo do crédito a ser

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estornado e, evidentemente, não consideram no cálculo do índice de industrialização, as transferências que se enquadrem nas hipóteses autorizadas em regime especial concedido pela SEF/MG.

Cumpra informar, que as previsões supra detalhadas, 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 das Resoluções nºs 4.079/09 e 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 em qualquer percentual.

Vale dizer, que a utilização para todo o período fiscalizado dos critérios estabelecidos nas Resoluções nºs 4.079/09 e 4.204/10, não tem o condão de invalidar o trabalho fiscal, tendo em vista que as condições para a apropriação do crédito incentivado já estavam previstas na legislação já mencionada, 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 arts. 20-I e 20 - K da Lei nº 6.763/75.

Repita-se, pela importância, que a glosa refere-se, exclusivamente, aos créditos das aquisições internas de leite cru.

Por fim, vale trazer a lume excerto do Acórdão nº 3.939/12/CE, deste Conselho de Contribuintes, de relatoria do Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, que com muita propriedade tratou o tema em análise:

**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. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.**

**RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.**

(...)

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 CREDITO 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.

Dessa forma, correto o estorno dos créditos efetuado pela Fiscalização.

No que tange à alegação do efeito confiscatório das multas aplicadas, vale destacar que as multas exigidas nos presentes autos são duas. Uma pelo não cumprimento da obrigação principal de recolher tributo (multa de revalidação) correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto inadimplido (art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75). A outra (multa isolada) tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória corresponde a 50% (cinquenta por cento) do crédito de ICMS indevidamente aproveitado, com fulcro no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

A multa de revalidação tem caráter genuinamente sancionatório, punitivo, em face do contribuinte que deixa de pagar, a tempo e modo, o tributo devido, no caso, o ICMS, visando em tese coibir a inadimplência, e tem por escopo garantir a inteireza da ordem jurídica tributária. Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina:

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. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lado outro, a multa isolada incide nos casos em que o contribuinte deixa de cumprir obrigação acessória, consistente no dever de creditar do ICMS de acordo com a legislação tributária, por exemplo, como é o caso dos presentes autos, sendo certo que o seu descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária.

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.

Ressalte-se, por oportuno, que é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação aplicável, não havendo que se falar em violação à norma do art. 150, inciso IV da CF/88.

Portanto, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítima a exigência do crédito tributário em comento, constituído de ICMS, da Multa Isolada e da Multa de Revalidação, previstas nos arts. 55, inciso XXVI e 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

A propósito, sobre a matéria, já decidiu o TJMG que:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO - TRANSPORTE E ENTREGA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL HÁBIL E SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO - EXIGÊNCIA DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA - PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NÃO ILIDIDA (LEI DE EXECUÇÃO FISCAL, ARTIGO 3º) - EMBARGOS JULGADOS IMPROCEDENTES - RECURSO IMPROVIDO. 1. A DÍVIDA, REGULARMENTE INSCRITA, GOZA DE PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ, E SOMENTE É ILIDIDA POR PROVA INEQUÍVOCA, A CARGO DO SUJEITO PASSIVO OU DE TERCEIRO A QUE APROVEITE, EX VI DOS ARTS. 204 E PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, E 3º E PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI FEDERAL Nº 6.830/80 (LEI DE EXECUÇÃO FISCAL). 2. A MULTA DE REVALIDAÇÃO, COBRADA EM CONFORMIDADE COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO MINEIRO, NÃO TEM CARÁTER DE CONFISCO, SIM DE MERA PENALIDADE COM O OBJETIVO DE COMBATER A SONEGAÇÃO E COIBIR A INADIMPLÊNCIA. NO CASO, REFERIDA MULTA DEVE INCIDIR À BASE DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO TRIBUTO, COMO PRECEITUA A LEI ESTADUAL Nº 12.729/97 (ART. 1º), QUE ALTEROU A LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. 3. DE IGUAL MODO, É DEVIDA A MULTA ISOLADA, APLICADA COM BASE LEGAL, COM O CARÁTER DE PENALIDADE PARA COMBATER A SONEGAÇÃO E COIBIR A INADIMPLÊNCIA. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.05.856150-7/001. RELATOR NEPOMUCENO SILVA. (GRIFOU-SE).

Ressalte-se, por fim, que as multas de revalidação e isolada exigidas são disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração, não sendo possível afastá-las pela via administrativa, em face do óbice contido no art. 182 da Lei nº 6.763/75.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, caracterizada as infringências à legislação tributária, estando devidamente identificado o Sujeito Passivo, demonstradas corretamente as exigências, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Recorrente apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), André Barros de Moura e Antônio César Ribeiro, que lhe davam provimento parcial para expurgar da composição do índice de industrialização do leite os valores referentes às operações interestaduais anteriores a 01/01/2009, nos termos do voto vencido. Designado relator o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Rachel Ajami Holcman e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond.

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

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha  
Relator designado**

Cla