

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.138/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000179909-61
Recurso de Revisão: 40.060134567-38
Recorrente: Danone Ltda
IE: 518038971.17-77
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
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 matérias-primas, 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. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei, esta majorada em 100% (cem por cento), por ter sido constatada dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei. **Infração caracterizada. Recurso de Revisão conhecido e não provido à unanimidade.**

RELATÓRIO

Trata a presente autuação de recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 2007, 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, ambos da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo esta última majorada em 100% (cem por cento), por ter sido constatada dupla reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da citada lei.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.043/13/3ª, por unanimidade de votos, julga procedente o lançamento, mantendo integralmente todas as exigências fiscais.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 1.506/1.529,

afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 18.079/08/2ª e 19.942/10/1ª.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1551/1564, opina, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

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.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que se trata de PTA do rito ordinário, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Reitera-se, *a priori*, que a Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nº 18.079/08/2ª e 19.942/10/1ª (cópias anexas às fls. 1.530/1.549).

Ressalta-se que a decisão proferida no Acórdão nº 18.079/08/2ª foi submetida à apreciação pela Câmara Especial, em sede recursal, mantendo-se inalterada, conforme Acórdão nº 3.396/08/CE.

A citada decisão cuida de acusação fiscal de apropriação indevida de créditos de ICMS relacionados à aquisição de mercadorias para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados destinados à exportação.

Por outro lado, a decisão recorrida cuida de acusação fiscal referente 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.

Verifica-se, sem muito esforço, que os lançamentos cuidam de matérias distintas, que não se comunicam, não se constituindo as respectivas decisões na condição de divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, nos termos do já citado inciso II do art. 163 do RPTA.

Já no que se refere à decisão apontada como paradigma, irrecorrível na esfera administrativa, proferida no Acórdão nº 19.942/10/1ª, melhor sorte é reservada à ora Recorrente.

Verifica-se que citada decisão diverge quanto à aplicação da legislação tributária da decisão recorrida tendo em vista que reconhece a ocorrência da decadência com fulcro no § 4º do art. 150 do CTN, enquanto a decisão recorrida não reconhece a decadência, mas com base no inciso I do art. 173 do citado diploma legal.

Diante do exposto, reputa-se, pois, atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no dispositivo legal.

Via de consequência verifica-se que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele versada.

No caso em tela, a Recorrente propugna pela reforma da decisão repetindo praticamente todos os argumentos já aduzidos em sede de impugnação, exceção ao aspecto da majoração da multa isolada em razão de reincidência que não mais aborda em sede recursal.

Nesse sentido, adota-se os fundamentos da decisão recorrida que com muita propriedade aborda a matéria, esclarece suficientemente as questões objeto da lide e toma a decisão acertada para a controvérsia.

Da Arguição de Decadência

A Recorrente argui a decadência do crédito tributário, relativo ao período de 01/01/07 a 30/11/07, 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 2007, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/08, findando-se em 31/12/12. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 21/11/12 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 04/12/12 (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 desse procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme já demonstrado.

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 ESTABELECIDADA 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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). AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Não há que se falar, portanto, em decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/01/07 a 30/11/07.

Do Aproveitamento Indevido de Crédito de ICMS

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 2007, 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, ambos da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo esta última majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, o art. 269, I do referido Anexo IX 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 esse o caso dos autos, pois envolve matérias-primas de origem animal (produtos primários de origem animal - “Leite 0%” e “Creme 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. 1.001/1.019 – vide exemplos a seguir):

Código do Produto	Descrição	Natureza do Custo	Custo Unitário Mensal - Comparativo - Matéria-Prima X Mão de Obra (fl. 1.001)											
			jan-07	fev-07	mar-07	abr-07	mai-07	jun-07	jul-07	ago-07	set-07	out-07	nov-07	dez-07
110.221	VAF CREMIE MORANGO 540	Matéria-Prima (Creme 40% e Leite a 0%)	0,2903	0,1960	0,2843	0,2691	0,1919	0,2551	0,2733	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
	IOP POLP FTA	Mão de Obra	0,0315	0,0354	0,0275	0,0295	0,0309	0,0299	0,0252	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
110.223	VAF FANT MO/BA/MEL 600	Matéria-Prima (Creme 40% e Leite a 0%)	0,3333	0,2898	0,3338	0,2523	0,2528	0,2285	0,2696	0,3117	0,3492	0,3188	0,2824	0,0000
	IOP POLP FTA	Mão de Obra	0,0296	0,0271	0,0202	0,0255	0,0291	0,0350	0,0345	0,0261	0,0165	0,0172	0,0250	0,0000

Considerando-se que a condição imposta no inciso I do referido dispositivo não foi satisfeita pela ora Recorrente, 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) mediante os dados fornecidos pela 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. 1.021/1.072 (Anexo VI);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Código do Produto	Descrição	Custo Unitário Mensal - Mat. Prima, Mat. Secundário e de Embalagem (fl. 1.021)											
		jan-07	fev-07	mar-07	abr-07	mai-07	jun-07	jul-07	ago-07	set-07	out-07	nov-07	dez-07
110.221	VAF CREMIE MORANGO 540 IOG POLP FTA	0,7234	0,6407	0,6746	0,5862	0,6102	0,6328	0,5664	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
110.223	VAF FANT MO/BA/MEL 600 IOG POLP FTA	0,8494	0,8446	0,9015	0,6918	0,6892	0,6223	0,6085	0,7154	0,8101	0,7607	0,7199	0,0000

b) o custo total mensal dos materiais foi obtido mediante a multiplicação dos valores unitários pela quantidade de cada produto remetido para a Zona Franca de Manaus (Anexo IV – fls. 23/999):

Código do Produto	Descrição	Fl. Autos	Período	Qtd. Remetida	Custo Unitário	Custo Total
110.221	VAF CREMIE MORANGO 540 IOG POLP FTA	23	jan-07	52.630	0,7234	38.072,54
		76	fev-07	16.380	0,6407	10.494,67
		123	mar-07	7.320	0,6746	4.938,07
		179	abr-07	52.290	0,5862	30.652,40
		242	mai-07	105.820	0,6102	64.571,36
		320	jun-07	115.500	0,6328	73.088,40
		397	jul-07	65.870	0,5664	37.308,77
		X	ago-07 a dez-07	0	0,0000	0,00

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. 1.074/1.085;

d) no Anexo IV (fls. 23/999) 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 “110221”, 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
110.221	VAF CREMIE MORANGO 540 IOG POLP FTA	23	jan-07	52.630	0,7234	38.072,54	12,46%	4.743,84
		76	fev-07	16.380	0,6407	10.494,67	12,53%	1.314,98
		123	mar-07	7.320	0,6746	4.938,07	12,60%	622,20
		179	abr-07	52.290	0,5862	30.652,40	12,74%	3.905,12
		242	mai-07	105.820	0,6102	64.571,36	12,50%	8.071,42
		320	jun-07	115.500	0,6328	73.088,40	12,33%	9.011,80
		397	jul-07	65.870	0,5664	37.308,77	12,48%	4.656,13
		X	ago-07 a dez-07	0	0,0000	0,00	0,00%	0,00
32.325,49								

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condição imposta pelo art. 269, I do Anexo IX do RICMS/02, estão discriminados no demonstrativo sintético acostado às fls. 16/20 (Anexo III).

Assim, corretas as exigências fiscais, 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 do estorno realizado, haja vista que baseado em informações da Contribuinte.

A correção do feito fiscal é corroborada pela resposta à Consulta de Contribuinte nº 187/11, assim reproduzida:

Consulta de Contribuinte nº 187/11

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.

Cumprе 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)

Segundo a Recorrente, a previsão de estorno constante do art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 carece de respaldo na Legislação Estadual e na Legislação Federal, além de afrontar diretamente o disposto na Lei Complementar nº 87/96 e no Convênio ICMS nº 66/88.

A seu ver, a previsão de estorno do crédito *“encontra seu fundamento de validade no revogado Decreto-lei nº 406/1968, que previa a não-incidência do ICMS sobre a saída de produtos industrializados para o exterior e o estorno do crédito quando as matérias-primas de origem animal ou vegetal representassem, individualmente, mais de 50% do valor do produto resultante de sua industrialização”*.

Salienta, porém, que o Convênio ICMS nº 66/88, ao dispor sobre as normas gerais de ICMS, com fundamento no disposto no art. 34, § 8º do ADCT, *“apesar de autorizar a tributação dos produtos semi-elaborados destinados ao exterior, não contemplou a referida hipótese de estorno e garantiu de forma ampla o crédito sobre a matéria-prima, o material intermediário ou secundário utilizados na fabricação e embalagem dos produtos exportados”*.

Enfatiza que a *“Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) estabeleceu de forma ampla a não incidência sobre as saídas de mercadorias para o exterior, com garantia ampla e irrestrita do direito ao crédito sobre as mercadorias”*.

Conclui que *“a previsão, na legislação complementar, de estorno do crédito em razão de saídas de determinados produtos industrializados pra o exterior, existiu somente até 15/12/1988, data anterior à vigência do Convênio ICMS nº 66 de 1988”* e que seria incogitável *“qualquer estorno após a edição da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que promoveu uma ampla desoneração das exportações e o direito à manutenção do crédito de ICMS”*.

Finaliza afirmando que *“há de ser reformado o acórdão recorrido, afastando-se a aplicação do art. 269, I do Anexo IX, do RICMS/02, por violar o disposto nos artigos 3º, II e 32, I e II, da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), o artigo 32, § 3º da Lei nº 6.763/1975 e a cláusula terceira do Convênio ICMS 65/88”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da leitura desses argumentos, verifica-se que a pretensão da ora Recorrente 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 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 033/06).

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/02.

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 Recorrente, 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, legítimas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Importante ressaltar que todo o entendimento aqui exposto é o mesmo externado pelo Acórdão nº 20.557/12/3ª (ratificado pelo Acórdão nº 3.963/12/CE), que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ora Recorrente 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Assim, conclui-se que a decisão recorrida não merece qualquer reforma, devendo ser mantida em sua integralidade.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, à unanimidade, em negar-lhe provimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Luana da Silva Araujo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor), André Barros de Moura, Luciana Mundim de Mattos Paixão e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 20 de setembro de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Antônio César Ribeiro
Relator**

M/R