

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

Acórdão: 21.123/16/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000328627-40  
Impugnação: 40.010139203-59  
Impugnante: Cooperativa Central Minas Leite Ltda  
IE: 001496831.00-80  
Proc. S. Passivo: Ludmila Maria Neves/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – LEITE CRU – SAÍDA INTERESTADUAL DE MERCADORIA NÃO ACONDICIONADA EM EMBALAGEM PRÓPRIA PARA CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS nas entradas de leite cru provenientes de produtores rurais, na medida que não houve industrialização nesse estado. A mercadoria foi transferida, em operação interestadual, não acondicionada em embalagens próprias para consumo. Infração caracterizada nos termos do disposto no § 3º do art. 487 e no § 4º do art. 488, ambos do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a apropriação indevida de crédito de ICMS nas entradas de leite cru proveniente de produtores rurais, o qual foi posteriormente transferido a outros estados, não acondicionado em embalagens para consumo (sem industrialização), situação que exige o estorno do citado crédito do imposto, nos termos do § 4º do art. 488 do Anexo IX do RICMS/02.

As infrações ocorreram entre janeiro de 2012 e julho de 2014, da seguinte forma:

- no período de janeiro a junho de 2012 e no mês de julho de 2014, a Autuada não realizou o estorno do crédito aproveitado;

- já nos meses de julho de 2012 a março de 2014, e também em maio e junho de 2014, efetuou estorno do crédito inferior àquele que seria devido.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 220/235, acompanhada dos documentos de fls. 236/314.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização manifesta-se às fls. 322/329.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 333/343, opina 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.

A autuação versa sobre a apropriação indevida de crédito de ICMS nas entradas de leite cru proveniente de produtores rurais, o qual foi posteriormente transferido a outros estados, não acondicionado em embalagens para consumo (sem industrialização), situação que exige o estorno do citado crédito do imposto, nos termos do § 4º do art. 488 do Anexo IX do RICMS/02.

As infrações ocorreram entre janeiro de 2012 e julho de 2014.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega que o Protocolo de Intenções nº 124/01 (fls. 294/300) e o RET nº 264/2011 (fls. 286/292) garantiriam a ela o direito de manutenção do crédito pelas entradas de leite cru posteriormente transferido a outros estados da Federação, até o limite de 120.000 (cento e vinte mil) litros/dia.

Entretanto, ressalte-se que um protocolo de intenções, como o próprio nome diz, é um documento assinado pelo estado e pelo contribuinte com a finalidade de formalizar as intenções de ambos, via de regra, no caso de um investimento a ser realizado em Minas Gerais, não representando nenhum ato concreto de concessão de qualquer benefício à parte que o celebra.

Geralmente, os protocolos de intenções têm como “pano de fundo” a proteção da economia do estado, mediante benefícios fiscais semelhantes àqueles concedidos irregularmente por outros estados, benefícios esses que, na prática, acabam por atrair tanto novos investimentos quanto empresas já estabelecidas nesse estado para os estados que os concedem, em razão das distorções que provocam na isonomia tributária, na igualdade competitiva e na livre concorrência;

Contudo, a formalização desses benefícios somente se dá por meio de Regime Especial de Tributação, geralmente alicerçado no art. 225 da Lei nº 6.763/75 (como é o caso do próprio RET nº 264/2011):

Art. 225. O Poder Executivo, sempre que outra unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou convênio celebrado nos termos da legislação específica, poderá adotar medidas necessárias à proteção da economia do Estado.

§ 1º A Secretaria de Estado de Fazenda enviará à Assembléia Legislativa expediente com exposição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de motivos para adoção de medida que incida sobre setor econômico, nos termos do *caput* deste artigo.

§ 2º A Assembléia Legislativa, no prazo de noventa dias contados da data do recebimento do expediente de que trata o § 1º, deverá ratificar, por meio de resolução, a medida adotada.

§ 3º A forma, o prazo e as condições para implementação da medida para contribuinte do setor sobre o qual ela incida serão definidos em regulamento, podendo a data da concessão retroagir à da situação que lhe tiver dado causa.

§ 4º Decorrido o prazo previsto no § 2º deste artigo sem a ratificação legislativa, a medida adotada permanecerá em vigor até que a Assembléia Legislativa se manifeste.

§ 5º A medida adotada perderá sua eficácia:

I - cessada a situação de fato ou de direito que lhe tenha dado causa;

II - com sua rejeição pela Assembléia Legislativa, hipótese em que não poderá ser adotada nova medida, ainda que permaneça a situação que a tenha motivado;

III - por sua cassação, para setor econômico ou para contribuinte, mediante ato da Secretaria de Estado de Fazenda, quando se mostrar prejudicial aos interesses da Fazenda Pública.

§ 6º A Secretaria de Estado de Fazenda enviará trimestralmente à Assembléia Legislativa a relação das medidas adotadas e dos contribuintes sobre os quais elas incidiram, na forma deste artigo.

§ 7º As medidas de proteção à economia do Estado de que trata este artigo, ainda que se diferenciem dos benefícios e incentivos fiscais ou financeiro-fiscais concedidos por outras unidades da Federação sem previsão em lei complementar ou convênio, visam:

I - a assegurar aos contribuintes instalados no Estado, ou que nele desejem se instalar, isonomia tributária, igualdade competitiva e livre concorrência;

II - a manter ou a ampliar a mão de obra empregada no Estado;

III - a minimizar ou a prevenir as perdas de arrecadação decorrentes da perda de mercado ou da migração de empresas instaladas no Estado para outras unidades da Federação.

Por essa razão, não há que se falar em qualquer benefício decorrente de protocolo de intenções, como pretende a Impugnante.

É de se observar que, inicialmente, o RET nº 264/2011 englobava tanto como estabelecimento matriz de Alfenas, IE: 001.496831.00-80, ora Autuada, como a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

filial de Boa Esperança, IE: 001.496831.01-61 (fls. 279), tendo sido firmado em 21/06/11, para produzir efeitos até 30/06/12 (fls. 282).

No entanto, tal RET foi alterado em 21/12/11, tendo sido a Autuada excluída de seus efeitos, que passaram a alcançar apenas o estabelecimento filial de Boa Esperança (fls. 286), mantida a validade até 30/06/12 (fls. 291).

Por essa razão, a partir de tal data, o estabelecimento autuado, que é um atacadista e não uma indústria, já não possuía o benefício fiscal de manutenção do crédito pelas entradas de leite cru transferido para industrialização em outras unidades da Federação, tendo em vista o disposto no §3º do art. 487 e no § 4º do art. 488, ambos do Anexo IX do RICMS/02:

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

(...)

§ 3º A apropriação do crédito a que se refere este artigo será proporcional ao índice de industrialização do produto, observado o disposto em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

(...)

Art. 488. Na hipótese em que o adquirente de leite com o tratamento tributário a que se referem o art. 461 e o art. 485, ambos desta Parte, promover saídas de leite cru, concentrado, em pó ou pasteurizado, inclusive o desnatado, e de creme de leite, não acondicionados em embalagem própria para consumo, para industrialização no Estado, será emitida nota fiscal com diferimento do ICMS e o crédito relativo à aquisição do leite será transferido ao estabelecimento destinatário.

(...)

§ 4º O crédito recebido em transferência nos termos do § 3º será apropriado pelo destinatário desde 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.

Dessa forma, restou correta a constatação de aproveitamento indevido de crédito, trazida pela Fiscalização no presente Auto de Infração, no período de janeiro de 2012 a julho de 2014.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que se refere à Autorização de fls. 301, concedida pelo Secretário de Estado de Fazenda com base no § 7º do art. 85 do RICMS/02, equivocadamente a Impugnante em relação aos seus efeitos.

O art. 85, § 7º do RICMS/02, que integra o Capítulo II do Título III do regulamento, denominado “DO PRAZO DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO”, somente dá poderes ao Secretário de Estado da Fazenda para autorizar o recolhimento do imposto após os prazos estabelecidos naquele artigo. Observe-se:

DO LOCAL, FORMA E PRAZO DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

(...)

CAPÍTULO II

Do Prazo de Recolhimento do Imposto

(...)

Art. 85. O recolhimento do imposto será efetuado:

(...)

§ 7º O Secretário de Estado da Fazenda poderá autorizar o recolhimento do imposto após os prazos estabelecidos neste artigo.

A citada Autorização, que tem como destinatário apenas o estabelecimento autuado (fls. 301), afirma textualmente sua aplicação somente a este estabelecimento (“*Fica autorizado ao Contribuinte identificado em epígrafe...*”).

Dessa forma, a expressão “*recolhimento mensal global do ICMS incidente na saída, em operação interestadual de leite não acondicionado em embalagem própria para consumo*”, contida no documento, refere-se apenas às saídas de leite do estabelecimento autuado, não alcançando a filial de Boa Esperança, como pretende a Impugnante em sua interpretação.

Nas saídas interestaduais de leite não acondicionado em embalagens próprias para consumo, a regra é o recolhimento do ICMS de forma antecipada a cada saída de mercadoria, nos termos do disposto no art. 85, inciso IV, alínea “f”, subalínea “f.4” do RICMS/02:

Art. 85. O recolhimento do imposto será efetuado:

(...)

IV - no momento da saída da mercadoria, quando se tratar de:

(...)

f) saída, para outra unidade da Federação, das seguintes mercadorias:

(...)

f.4) leite não acondicionado em embalagem própria para consumo;

A Autorização apenas permite que o contribuinte, ao invés de realizar um recolhimento antecipado a cada saída interestadual de leite, faça apenas um

recolhimento mensal global, até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao das operações. Trata-se de um duplo benefício, calcado na simplificação do procedimento e na postergação do desembolso a ser realizado.

Não há, nem na Autorização e nem no art. 85, § 7º do RICMS/02, que lhe dá suporte legal, qualquer orientação que permita interpretação diversa, mormente, a de que poderia se realizar apenas uma apuração do imposto, englobando matriz (Autuada) e filial, de forma se utilizar o crédito presumido concedido a essa última pelo RET nº 264/2011 para zerar o débito do imposto no estabelecimento autuado (matriz).

Ademais, como já dito anteriormente, o Protocolo de Intenções nº 124/11 não pode, de *per si*, autorizar a apuração mensal global do imposto em dois estabelecimentos distintos, inclusive com transferência de crédito presumido de um para o outro. Tal situação dependeria de um regime especial, inexistente para o presente caso.

Ao contrário do que afirma a Impugnante, o crédito do imposto apropriado indevidamente e, objeto de estorno na presente autuação, não se originou no efetivo recolhimento do imposto por parte dela.

Tal crédito foi recebido em transferência nas operações de aquisição de leite cru de produtores rurais, as quais têm a tributação diferida, nos termos do art. 483, incisos I e II do Anexo IX do RICMS/02:

Art. 483. Ressalvadas as hipóteses previstas nos arts. 461 e 485 desta Parte, o pagamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de leite cru ou pasteurizado, inclusive o desnatado, e de creme de leite, não acondicionados em embalagem própria para consumo, fica diferido para o momento em que ocorrer a saída:

I - da mercadoria para fora do Estado, para estabelecimento varejista ou para consumidor final;

II - do produto resultante da industrialização das mercadorias.

Conforme já demonstrado anteriormente, a legislação mineira exige, para aproveitamento do crédito relativo à entrada de leite cru adquirido de produtores rurais ou de cooperativas de produtores rurais, que a mercadoria seja industrializada no estabelecimento adquirente, situação inócurrenente no presente caso, posto que a Impugnante, como ela própria afirma às fls. 227, apenas "...centralizava o recebimento do leite de suas afiliadas e repassava-o, até o limite de 120.000 (cento e vinte mil) litros de leite dia, para indústrias localizadas em outras unidades da federação".

Lado outro, conforme já exposto, o Protocolo de Intenções nº 124/11, o RET nº 264/11 e a Autorização do Secretário de Estado de Fazenda não albergam a intenção da Autuada de se apropriar, em estabelecimento atacadista que não realiza industrialização do leite, dos créditos relativos à entrada de leite posteriormente transferido, não acondicionado em embalagens para consumo, para outras unidades da federação, não havendo que se falar em ofensa aos princípios da vedação ou não cumulatividade, como alegado.

Na mesma esteira, não se vislumbra qualquer vício de natureza insanável no Auto de Infração e correspondentes multas aplicadas, tendo em vista que, ao contrário do alegado, o evento infracional apontado pela Fiscalização está plenamente demonstrado nos autos, qual seja, o aproveitamento indevido de créditos do imposto.

A Impugnante alega que as multas de revalidação e isolada são irrazoáveis, desproporcionais e confiscatórias, além de não poderem ser cumuladas, em uma dupla penalização baseada no mesmo antecedente de norma jurídica de imposição. Aduz que deve ser aplicado o princípio da concussão (multa mais gravosa absorve a menos gravosa).

Verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

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."

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

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

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

"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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente, a tempo e modo. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

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

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

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991,

que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também já foi considerada cabível pelo Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

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

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade na exigência das multas, tampouco qualquer caráter confiscatório das mesmas.

Pelos mesmos motivos, mormente pelo fato de que as multas de revalidação e isolada decorrem de descumprimento de obrigações distintas, de natureza principal e acessória, respectivamente, não há que se falar em aplicação do princípio da concussão.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de Recurso Especial Repetitivo (REsp nº 879.844), nos termos do que dispõe o art. 543-C do Código de Processo Civil, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Sérgio Timo Alves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes e Maria de Lourdes Medeiros.

**Sala das Sessões, 06 de julho de 2016.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente / Revisor**

**Maria Vanessa Soares Nunes**  
**Relatora**