

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

Acórdão: 19.357/11/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000168744-02  
Impugnação: 40.010128969-42, 40.010129189-89 (Coobrigada)  
Impugnante: Laticínios Alhambra Ltda  
IE: 331446363.00-41  
Dairy Partners Américas Brasil Ltda (Coobrigada)  
CNPJ: 05.300331/0009-18  
Proc. S. Passivo: Sebastião Roberto de Oliveira/Marcos Figueiredo  
Vasconcellos/Outro(s)(Coobrigada)  
Origem: DF/Varginha

***EMENTA***

**SUSPENSÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL – PRODUTO PRIMÁRIO - DEVOLUÇÃO. Imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS por utilização indevida da suspensão da incidência do imposto em operação interestadual com produto primário (leite “in natura”), face à inexistência de protocolo celebrado entre os Estados envolvidos. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, tendo em vista que, no regime de suspensão do ICMS, o retorno da mercadoria deve sempre seguir o tratamento tributário adotado na remessa, e considerando ainda que, por se tratar de mera devolução simbólica de mercadoria recebida para industrialização sob encomenda, ao abrigo da suspensão, dentro do prazo legalmente fixado, hipótese que não configura a ocorrência de fato gerador do imposto, cancelam-se as exigências. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

Trata-se da exigência de ICMS e respectiva multa de revalidação, em decorrência da descaracterização da suspensão do imposto na devolução de produto primário recebido para industrialização (leite “in natura”), em operação interestadual, face à inexistência de protocolo firmado entre Minas Gerais e os Estados do Rio de Janeiro e São Paulo.

Inconformadas com as exigências fiscais, Autuada e Coobrigada apresentam, tempestivamente, por meio de procuradores regularmente constituídos, impugnações às fls. 31/43 e 1.394/1.400, respectivamente, solicitando, ao final, que seja julgado improcedente o lançamento.

Preliminarmente, a Autuada alega haver incongruências entre os dispositivos legais tidos pela Fiscalização como infringidos e o suporte fático descrito no Relatório Fiscal, arguindo assim a nulidade do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mérito, a tese central da defesa é que o lançamento não pode prosperar, uma vez que parte do pressuposto equivocado de que o produto recebido de terceiro para industrialização e simbolicamente devolvido seria primário (leite “in natura”), quando na verdade se trata de produto industrializado (“leite desnatado”), sustentando ambas as Impugnantes que, nos termos do art. 222, inc. II, *b* da Parte Geral do RICMS/02, o desnatamento do leite constitui industrialização, na modalidade de beneficiamento.

Assim, tanto a remessa quanto a devolução do produto se dão ao abrigo da suspensão do ICMS, com base no disposto no item 5 do Anexo III do RICMS/02 *c/c* o Convênio AE-15/74, do qual são signatários os Estados de Minas Gerais, do Rio de Janeiro e de São Paulo, motivo pelo qual não pode ser descaracterizado o referido tratamento tributário, sob o fundamento da falta de protocolo entre Minas Gerais e aqueles Estados, o que somente se aplica às operações com produtos primários.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às fls. 1.616/1.628, refutando as razões de defesa apresentadas por ambos as Impugnantes.

Quanto à alegação de nulidade, afirma que o lançamento tributário é atividade administrativa vinculada e não discricionária, devendo ater-se às normas legais, tanto relativas ao processo de determinação como as de índole material, sendo descabida, portanto, a anulação do Auto de Infração, que se encontra revestido das formalidades legais.

No mérito, esclarece que, para os fins de aplicação da legislação tributária, considera-se produto primário também aquele que, não obstante tenha sido submetido a algum processo de industrialização, conserva as suas características originais, tal como encontrado na natureza.

Destarte, sustenta que o leite cru desnatado e resfriado, objeto das exigências, apesar de ter passado pelo processo de beneficiamento, não deixa de ser um produto primário de origem animal, pois conserva as suas características originais. Logo, a Impugnante não faz jus à suspensão do ICMS na devolução da mercadoria à origem, tal como ocorrido, vez que, em se tratando de produto primário, o benefício está condicionado à celebração de protocolo entre Minas Gerais e os Estados envolvidos, no caso, inexistente.

Observa ainda que, após acompanhamento fiscal do contribuinte realizado no exercício de 2008, a Impugnante alterou seu “modus operandi”, passando a receber a mesma mercadoria com destaques de ICMS e a tributar todas as devoluções simbólicas, demonstrando assim a correção da autuação.

Conclui pedindo a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.631/1.640, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida. No mérito, pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Como relatado, as exigências fiscais em discussão decorrem da descaracterização da suspensão do ICMS em devoluções simbólicas interestaduais de leite cru desnatado recebido para industrialização, em função da inexistência de protocolo firmado entre Minas Gerais e os Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo, sob o entendimento fiscal de que tal produto é primário, e não industrializado, tal como sustentam as Impugnantes.

### **Da Preliminar**

Inicialmente cumpre apreciar a prefacial de nulidade do Auto de Infração, arguida pela Autuada sob a alegação de que *“analisando a descrição contida no relatório fiscal e os dispositivos contidos na Lei Estadual 6.763/75 e no Decreto 43.080/02, invocados a justificar o lançamento, percebe-se uma total incongruência entre os referidos dispositivos e o suporte fático descrito no relatório, o que importa em nulidade do lançamento”*.

Conquanto se reconheça que os dispositivos citados no campo específico do Auto de Infração como infringidos (*Lei n.º. 6.763/75: Art. 16, VI, IX e XII – Decreto n.º. 43.080/02: Art. 96, X e XVII*) realmente são bastante genéricos, não assiste razão à Impugnante.

É que, ao contrário de sua alegação, o Auto de Infração em apreço foi lavrado com todos os requisitos formais e materiais exigidos, contendo a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, o que pode ser observado mediante simples leitura de seu relatório, *verbis*:

#### Relatório do Auto de Infração

“...

#### 6. Irregularidade constatada:

6.1. Ocorrência: Constatou-se que o contribuinte supracitado promoveu no período de 01/01/2006 a 31/12/2006, a devolução da mercadoria leite “in natura”, em operação interestadual, sem o devido destaque do ICMS nas notas fiscais constantes dos Anexos “A1” ao “A12”, que fazem parte deste Auto de Infração, contrariando as determinações do item 5 c/c item 1, do Anexo III, do RICMS/02, cujo alcance é exclusivamente para operações internas, pois se trata de um produto primário e o Estado de Minas Gerais não possui nenhum protocolo celebrado com o Estado de destino da mercadoria, condicionando e disciplinando a suspensão da incidência do ICMS.” (grifou-se)

Com efeito, verifica-se do relatório supra que a autuação encontra-se claramente embasada nos itens “1” e “5” do Anexo III do RICMS/02, segundo os quais a suspensão do ICMS, em operação interestadual de retorno de produto primário de origem animal recebido para industrialização, está condicionada à existência de protocolo celebrado entre Minas Gerais e os Estados envolvidos, dado o entendimento da Fiscalização de que o leite desnatado é produto primário.

Portanto, não há nenhuma dúvida que a imputação fiscal se refere à descaracterização da suspensão da incidência do ICMS, uma vez não atendidas as condições estipuladas pela legislação pertinente.

Aliás, considerando a linha de defesa adotada, basta uma simples leitura do inteiro teor da argumentação das Impugnantes para se constatar que estes compreenderam claramente a motivação da autuação e a natureza da infração imputada, de modo que, não se vislumbrando qualquer vício formal ou material do lançamento, bem como nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório, não há de se falar em nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

A situação fática na qual se embasa a autuação pode ser assim resumida:

1. A Coobrigada (*Dairy Partiners Americas Brasil Ltda.*), com estabelecimentos situados nos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo, remete o leite desnatado à Autuada para industrialização sob encomenda (transformação em massa para requeijão), ao abrigo da suspensão do ICMS, nos termos do art. 52, inc. I do RICMS/RJ (*Decreto n.º 27.427/2000*) e do art. 402 do RICMS/SP (*Decreto 45.490/2000*) conjugados com o Convênio AE -15/74;

2. A Autuada (*Laticínios Alhambra Ltda.*), após efetuar a industrialização, emite duas notas fiscais destinadas aos estabelecimentos da Coobrigada, a saber:

2.1. a primeira, relativa ao produto industrializado (*massa para requeijão*), com destaque normal do ICMS, cuja base de cálculo é o valor da industrialização;

2.2. a segunda, relativa ao retorno (ou devolução simbólica) do leite desnatado, com suspensão do ICMS, com base no item “5” do Anexo III do RICMS/MG, segundo o qual a suspensão se aplica ao retorno de mercadorias recebidas para industrialização, cuja redação é a seguinte:

5 - Saída de mercadoria de que tratam os itens anteriores, em retorno ao estabelecimento de origem, sem prejuízo do imposto devido pela industrialização ou pelo emprego de mercadoria em decorrência de serviço, quando for o caso.

Exatamente estas operações de devolução simbólica do leite desnatado (descritas em “2.2” acima) é que são objeto das exigências sob análise, uma vez que, como já mencionado, entende a Fiscalização que se trata de produto primário, pelo que estaria a suspensão condicionada à celebração de protocolo entre Minas Gerais e os Estados do Rio de Janeiro e São Paulo, nos termos do item 1 do Anexo III do mesmo diploma legal, *verbis*:

1 - Saída de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial, ressalvadas as operações, para fora do Estado, de remessa ou retorno de sucata e de produto primário de origem animal, vegetal ou mineral, casos em que a suspensão da incidência do imposto fica condicionada aos termos fixados em protocolo celebrado entre este Estado e outra

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

unidade da Federação, observado o disposto nas notas "2" a "4", ao final deste Anexo.

Este, portanto, o motivo pelo qual a controvérsia travada nos autos se restringe à questão da natureza do leite desnatado, vale dizer, se se trata de produto primário ou industrializado.

Afirmam as Impugnantes que, nos termos do art. 222, inc. II, *b*, da Parte Geral do RICMS/02, o desnatamento do leite constitui processo industrial, na modalidade de beneficiamento, pelo que se equivoca a Fiscalização ao considerar o leite desnatado como produto primário.

Para corroborar tal entendimento, a Autuada anexa declaração da autoridade sanitária federal responsável pelo Serviço de Inspeção Federal (SIF) em seu estabelecimento, o Sr. Heleno José Pereira Junqueira (*Fiscal Federal Agropecuário*), da qual se extrai o seguinte:

“...

Declara também considerar que o ‘Leite Desnatado’ não é um produto de origem animal primário, pois para chegar a ser ‘Desnatado’ ele passa pela desnatadeira até ficar sem gordura, ou seja, para ser ‘Desnatado’ tem que passar por um ‘Processo Industrial’.

O Ministério da Agricultura exige que toda transação de “Leite Desnatado” seja acobertado com etiqueta própria deste produto. Esta etiqueta é considerada o rótulo do produto. Este produto é registrado com um número seqüencial seguido do número do SIF do estabelecimento, diante disso é considerado como um produto que passou por um “Processo Industrial.”

No mesmo sentido, cita também a resposta dada pela própria Superintendência de Tributação (SUTRI/SRE) à Consulta de Contribuinte de nº. 270/2008, segundo a qual o processo de desnatamento do leite “*in natura*” é caracterizado como industrialização, na modalidade de beneficiamento, nos termos da alínea “b” do inciso II do art. 222 do RICMS/02, ainda que os produtos resultantes desse processo industrial venham a ser objeto de outra etapa do processo de industrialização do leite.

### **Consulta de Contribuinte nº 270/2008**

**(MG de 10/12/2008)**

ICMS – LEITE – INDUSTRIALIZAÇÃO – O processo de desnatamento do leite “*in natura*” é caracterizado como industrialização, na modalidade de beneficiamento, nos termos da alínea “b”, inciso II do art. 222 do RICMS/02.

(...)

#### **Consulta:**

O processo de desnatamento do leite “*in natura*” é caracterizado como industrialização, conforme alíneas “a” e “b”, inciso II do art. 222 do RICMS/02?

#### **Resposta:**

Inicialmente cabe lembrar que, para efeitos tributários, no conceito de leite “in natura” considera-se o leite cru, o leite fresco e os leites dos tipos “A”, “B” e “C”, inclusive “longa vida”, nos termos do inciso X do art. 222 do RICMS/02.

O processo de desnatamento do leite “in natura” é caracterizado como industrialização, na modalidade de beneficiamento, nos termos da alínea “b”, inciso II do art. 222 do RICMS/02, ainda que os produtos creme de leite e leite desnatado, resultantes desse processo industrial, venham a ser objeto de outra etapa do processo de industrialização do leite.

(...).

Pois bem, sendo o leite desnatado produto resultante da industrialização do leite “in natura”, tratam-se de produtos distintos, de modo que se o leite recebido para industrialização foi o “leite cru desnatado” – esta é a descrição do produto constante das notas fiscais –, significa que a Autuada recebeu leite industrializado, e não “in natura”. Portanto, se o produto “devolvido” simbolicamente é o mesmo recebido, obviamente que a devolução sobre a qual recaem as exigências é de leite industrializado.

Assim, ainda que segundo o inc. X do art. 222 do RICMS/02 a expressão leite “in natura” compreenda o leite cru, há de se observar que, nos termos do próprio *caput* do mencionado artigo, trata-se tal dispositivo de uma diretriz para a aplicação da legislação do imposto em Minas Gerais. Vale dizer, toda vez que a legislação mineira empregar a expressão “leite ‘in natura’”, estará se referindo inclusive ao leite cru.

Isto não quer dizer, no entanto, que a regra valha necessariamente para a aplicação da legislação do imposto por outros Estados, tal como quer fazer crer a Fiscalização, ao argumentar que, apesar de o leite cru desnatado e resfriado ter passado pelo processo de beneficiamento, não deixa de ser um produto primário de origem animal, uma vez que conserva as suas características originais.

Portanto, quando da remessa do leite para industrialização, obviamente que a Coobrigada observou a legislação do seu Estado, e não a mineira. E, pelo menos nos autos, não há notícia de que tanto a legislação fluminense quanto a paulista contenham dispositivos semelhantes, de modo a considerar como “in natura” o leite desnatado.

Aliás, como é cediço, vários são os produtos que, mesmo após industrializados, conservam suas características originais, mas nem por isso são “considerados” primários; pelo contrário, normalmente são tratados pela legislação tributária como produtos industrializados, que o são.

Outrossim, independentemente dessa questão, faz-se oportuno tecer algumas considerações acerca da suspensão do ICMS, que, embora considerada por alguns como espécie de benefício fiscal, trata-se na verdade de mera técnica de controle fiscal geralmente aplicada a determinadas operações que, embora presente a movimentação física de mercadorias, não se enquadram nas hipóteses de incidência do imposto, basicamente por não configurarem negócio jurídico-mercantil que implique a mudança de sua propriedade, até porque vinculada a seu retorno ao remetente, no prazo fixado pela legislação (é o caso clássico das remessas de mercadorias para conserto, reparo, industrialização, pesagem, medição e outros serviços, por encomenda).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, pode-se afirmar que o pressuposto da suspensão é o retorno da mercadoria, de modo que, em não retornando esta no prazo estipulado, a transmissão da propriedade é presumida pela legislação, legitimando assim a exigência do imposto.

Em sintonia com tal entendimento, dispõe o art. 18 da Parte Geral do RICMS/02 que a suspensão ocorre quando *a incidência do imposto* fica condicionada a evento futuro, vale dizer, à transmissão da propriedade da mercadoria. Tanto assim que, nas notas ao final de seu Anexo III, o Regulamento do ICMS cuidou ainda de disciplinar a exigência do imposto nessas hipóteses, nos seguintes termos:

1 - nas hipóteses dos itens 2, 4, 7 e 8, o retorno deverá ocorrer dentro de 60 (sessenta) dias, contados da respectiva remessa, prazo este que poderá ser prorrogado, a critério da autoridade fazendária a que o remetente estiver circunscrito.

2 - Se a mercadoria não retornar nos prazos estipulados, ficará descaracterizada a suspensão, considerando-se ocorrido o fato gerador do imposto na data da remessa, observando-se o seguinte:

a - no dia imediato àquele em que vencer o prazo para o retorno, o remetente deverá emitir nota fiscal com destaque do imposto, indicando, como destinatário o detentor da mercadoria, e o número, série, data e valor da nota fiscal que acobertou a saída efetiva da mercadoria;

b - o imposto incidente na operação deverá ser recolhido em documento de arrecadação distinto, com os acréscimos legais.

3 - Ocorrendo a transmissão de propriedade de mercadoria nos casos dos itens 1, 2, 4, 7 e 8, antes de expirado o prazo para seu retorno e sem que ela tenha retornado ao estabelecimento de origem:

a - o estabelecimento transmitente deverá emitir nota fiscal em nome do destinatário, com destaque do imposto, mencionando o número, série, data e valor do documento fiscal emitido por ocasião da saída originária, e a observação de que a emissão se destina a regularizar a transmissão da propriedade;

b - o estabelecimento detentor da mercadoria deverá emitir nota fiscal, ou Nota Fiscal Avulsa, se for o caso:

b.1 - em nome do remetente, tendo como natureza da operação "retorno simbólico", constando o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento destinatário da mercadoria;

b.2 - em nome do destinatário, sem destaque do imposto, para acompanhar a mercadoria até o destino, mencionando o número da nota fiscal referida na alínea anterior;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c - o débito do imposto será apurado no movimento normal do contribuinte, ressalvado o disposto na nota seguinte.

4 - Ocorrendo a transmissão de propriedade dos produtos de que tratam os itens 1, 2, 7 e 8, para o próprio destinatário, considera-se ocorrido o fato gerador na data da remessa da mercadoria, devendo o imposto ser recolhido em documento de arrecadação distinto, com os acréscimos legais.

Como se vê, a remessa da mercadoria (e bem assim o seu retorno ao remetente) não constitui, por si só, fato gerador do imposto. É que a ocorrência deste fica condicionada a evento futuro, no caso, a transmissão de propriedade da mercadoria, sem a qual não há incidência do imposto.

Por isso que somente se pode falar em descaracterização da suspensão quando constatada a transmissão da propriedade, seja efetiva, quando decorrente de um negócio jurídico-mercantil eventual e efetivamente realizado com a mercadoria durante o prazo fixado para o regime de suspensão, seja presumida, caso a mercadoria não retorne ao remetente no referido prazo.

Fora dessas hipóteses, portanto, deve prevalecer a suspensão, tanto na remessa quanto no retorno da mercadoria. Daí porque, pedindo vênias àqueles que entendem em contrário, como mera técnica de controle fiscal da movimentação física da mercadoria, no regime de suspensão do ICMS o que importa é assegurar a verificação e controle do seu retorno, de modo que, do ponto de vista tributário, este equivalha à anulação da remessa, sob pena de causar distorções onde nem há fato gerador do imposto, máxime em se tratando de operações interestaduais.

A propósito, imagine-se, hipoteticamente, que no presente caso o remetente estivesse situado nas Regiões Norte, Nordeste, ou no Estado do Espírito Santo. Com efeito, caso o contribuinte adotasse a interpretação aqui defendida pela Fiscalização, o leite seria remetido a uma alíquota de 12%, gerando crédito para a Autuada no valor destacado na nota fiscal, e a “devolução” do mesmo produto geraria um débito de 7%. Ou seja, do ponto de vista tributário, estar-se-ia produzindo, artificialmente, uma vantagem indevida para o contribuinte e um consequente prejuízo aos cofres mineiros na mesma proporção, da ordem de 5% do valor do produto.

Assim, pedindo vênias uma vez mais, tem-se que, no regime de suspensão do ICMS, o retorno da mercadoria deve sempre seguir o tratamento adotado na remessa.

Voltando ao caso concreto, é incontroverso que a mercadoria foi remetida com suspensão, tendo retornado dentro do prazo legal, de modo que, na linha de entendimento acima exposta, está correto o seu retorno também ao abrigo da suspensão, tal como procedeu a Autuada, até porque, por se tratar de mera “devolução” simbólica de produto recebido para industrialização sob encomenda, não restou configurada a ocorrência de fato gerador do imposto, pelo que são incabíveis as exigências constantes do Auto de Infração, independentemente da natureza do leite desnatado, se primário ou industrializado.

E nem se diga que, diante da disposição expressa do item “1” do Anexo III do RICMS/02, acima reproduzido, no sentido de condicionar a suspensão à existência

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de protocolo entre os Estados, com esta decisão estaria o Conselho de Contribuintes negando aplicação à referida norma, o que lhe é defeso, por força das limitações de competência estabelecidas pelo art. 182, inc. I da Lei nº 6.763/75.

A uma porque, por mais clara que possa parecer a redação dada ao texto legal, ainda assim toda norma depende de interpretação quando de sua aplicação ao caso concreto, sem o que não há como extrair-lhe o verdadeiro sentido e alcance.

E a duas porque a norma em questão tem como origem o longo Convênio AE-15/74, celebrado ainda nos primórdios da vigência do então novel ICM, quando boa parte da doutrina e da jurisprudência admitia a tese fiscal de que, para a ocorrência do fato gerador do imposto, bastava a simples saída física da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Deste modo, estando a suspensão condicionada à existência de protocolo, na falta deste não caberia a suspensão, mas sim, a contrário senso, a tributação normal da operação. Com efeito, àquela época tal entendimento podia até ser perfeitamente adequado, sem maiores considerações acerca do sentido da norma, mas hoje não.

E a essência da competência do Conselho de Contribuintes, fundada no art. 263 da Constituição Estadual c/c o art. 184 da Lei nº 6.763/75 é exatamente dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública Estadual no âmbito do contencioso administrativo fiscal, cabendo-lhe aferir a adequação do lançamento tributário à legislação aplicável ao caso concreto submetido à sua apreciação, sendo fundamental para tanto interpretar os dispositivos legais, sendo certo que, ainda que a interpretação da norma deva se nortear pelo texto legal, o seu conteúdo (ou sentido normativo), na maioria dos casos, é mais amplo que a simples literalidade do(s) texto(s) que a veicula(m).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Francisco Tomazoli da Fonseca e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Roberto de Castro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Bruno Antônio Rocha Borges e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 04 de outubro de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Revisora**

**Raimundo Francisco da Silva**  
**Relator**