

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.557/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172250-25
Impugnação: 40.010131080-51
Impugnante: Danone Ltda
IE: 518038971.17-77
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. 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 estabelecida 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.

RELATÓRIO

Da Autuação

O presente trabalho versa sobre a cobrança do ICMS recolhidos a menor em razão da imputação fiscal de falta do estorno de crédito relativo a entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado 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 no exercício de 2006, conforme previsto no inciso I do art. 269 da Parte I do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, sendo esta majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência.

A aplicação da reincidência prevista nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75 foi constatada através do Processo Tributário Administrativo n.º 01.000147023.53 (telas constantes do Anexo X – fls. 1.183/1.188).

Da Impugnação

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 1.189/1.209, em síntese, aos argumentos seguintes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- de plano, impende que seja julgado parcialmente improcedente o presente lançamento, tendo em vista ter ocorrido a decadência do direito de o Fisco Estadual constituir os créditos tributários relativos aos créditos apropriados entre 1º de janeiro e 13 de dezembro de 2006, ocorrendo, conseqüentemente, sua extinção, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional;

- a própria Fiscalização admitiu, na seção 7. Metodologia Utilizada do relatório do Auto de Infração, que, nos períodos em questão, o imposto foi apurado devidamente e o saldo devedor foi regularmente recolhido, de modo a caracterizar o pagamento antecipado do tributo, demandado pela jurisprudência;

- a previsão de estorno constante do art. 269, I do Anexo IX do RICMS/02 é obsoleta e carece de respaldo nas legislações estadual e federal, além de afrontar diretamente o disposto na Lei Complementar n.º 87/96 e no Convênio ICMS n.º 65/88;

- a previsão de estorno em questão encontra seu fundamento de validade no revogado Decreto-lei n.º 406/68, 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% (cinquenta por cento) do valor do produto resultante de sua industrialização;

- posteriormente, ao dispor sobre as normas gerais do ICMS com fundamento no disposto no art. 34, § 8º do ADCT, o Convênio ICMS n.º 66/88, apesar de autorizar a tributação dos produtos semielaborados 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;

- no mesmo sentido, orientava-se o art. 3º da Lei Complementar n.º 65/91;

- por fim, a Lei Complementar n.º 87/96 estabeleceu de forma ampla a não-incidência do ICMS sobre as saídas de mercadorias para o exterior, com a garantia ampla e irrestrita do direito ao crédito sobre as mercadorias *"entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semielaboradas, destinadas ao exterior"*;

- diante deste, percebe-se que a previsão, na legislação complementar, de estorno do crédito em razão de saídas de determinados produtos industrializados para o exterior, existiu somente até 15 de dezembro de 1988, data anterior à vigência do Convênio ICMS n.º 66/88, sendo incogitável qualquer estorno após a vigência da Lei Complementar n.º 87/96;

- os efeitos da referida sucessão de normas em âmbito federal foram observados e refletidos na legislação estadual, com as sucessivas alterações do art. 32 da Lei n.º 6.763/75;

- na própria lei estadual a previsão do estorno em questão não vige desde 13 de março de 1989;

- a única explicação plausível para a existência dessa previsão no RICMS/02 é a de que se trata de um dispositivo herdado da legislação anterior, mas que é

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atualmente inválido, ineficaz e absolutamente incompatível com a ordem normativa vigente;

- os dispositivos normativos que atualmente regulam a isenção nas saídas para a Zona Franca de Manaus estão contidos no Convênio ICM n.º 65/88, especialmente em sua Cláusula Terceira, que continua em pleno vigor;

- desta forma, o estorno de crédito previsto no art. 269, I, Anexo IX, do RICMS/02, é manifestamente ilegal por violar o disposto nos arts. 3º, II, e 32, I e II, da Lei Complementar n.º 87/96, o art. 32, § 3º da Lei n.º 6.763/75 e a Cláusula Terceira do Convênio ICM n.º 65/88, que garantem a manutenção dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens, empregadas na fabricação dos produtos industrializados, cuja saída se der com destino a estabelecimento localizado no Exterior e de contribuinte do imposto localizado na Zona Franca de Manaus, não estabelecendo condições para seu aproveitamento;

- sendo a lei estadual hierarquicamente superior ao decreto estadual, pode-se afirmar que o art. 269, I do Anexo IX do RICMS/02 não possui validade e eficácia jurídica, por ser claramente confrontante com o exposto na redação atual do art. 32, § 3º da Lei n.º 6.763/75;

- o art. 269, I do Anexo IX do RICMS/02, observa a legislação estadual e nacional revogada, pois seu texto foi escrito em contexto tributário passado, quando os produtos industrializados semielaborados destinados ao exterior eram tributáveis e o crédito sobre os produtos industrializados não tributados eram parcialmente assegurado;

- a superveniência da Lei Complementar n.º 87/96 possibilitou o creditamento amplo e irrestrito, acabando com qualquer embasamento legal para tal artigo do regulamento mineiro, sendo o mesmo tratamento assegurado às saídas para a Zona Franca de Manaus, à luz do art. 40 do ADCT e do Convênio ICMS n.º 65/88;

- cita decisões do Poder Judiciário sobre o tema;

- a multa prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 tem como fato típico a apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária, mas, no caso, o crédito apropriado foi legítimo no momento da entrada das mercadorias, sendo o seu estorno, o que se admite para fins de argumentação, somente exigido em momento posterior, com fundamento nas saídas efetuadas para a Zona Franca de Manaus e observadas as condições de manutenção do crédito previstas no do RICMS/MG;

- a ausência de lançamento de estorno de crédito no RAICMS é fato distinto da apropriação de crédito em desacordo com a legislação, razão pela qual é inaplicável esta multa;

- na eventualidade de se entender que a referida multa seria aplicável, ainda assim, não há reincidência no caso concreto, pois ao se examinar o referido Anexo X, já se constata que a infringência apontada no PTA n.º 01.000147023.53 não corresponde à infração tratada nos presentes autos, uma vez que os dispositivos infringidos naquele processo foram os arts. 49 e 53 do Anexo XI do RICMS/MG e não o art. 269, I do Anexo IX do RICMS/MG;

- o equívoco desta atribuição de reincidência fica claro ao se examinar a cópia do PTA n.º 01.000147023.53, de cujo relato se observa que a matéria nele discutida é completamente estranha à tratada nos presentes autos.

Ao final, requer sejam acolhidas as seguintes preliminares de nulidade de decadência dos créditos e, na eventualidade de serem superadas as referidas preliminares, no mérito, requer seja julgado integralmente improcedente o Auto de infração, ou, ao menos, seja afastada a aplicação da multa isolada por não ter sido verificado o fato típico.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 1.241/1.252, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- não assiste razão à Impugnante, quando invoca a ocorrência de decadência, aos fatos geradores objetos do Auto de Infração, pois a norma aplicada na presente autuação é a prevista no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional;

- o prazo para homologação do lançamento discriminado no *caput* do art. 150 do Código Tributário Nacional não diz respeito a valores não recolhidos ou recolhidos parcialmente, pois não podemos falar em homologação de ato que tem propósito de diminuir a obrigação tributária principal;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema da decadência, bem como acórdãos deste Conselho de Contribuintes de Minas Gerais;

- a Impugnante comete um erro ao confundir as operações com destino à exportação, das operações com destino à Zona Franca de Manaus, sendo que estas estão dentro da exceção feita pela regra jurídica de tributação denominada isenção e não da imunidade como aquelas;

- cita os arts. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da Constituição Federal de 1998, a Lei Complementar n.º 87/96 e Lei n.º 6.763/75 para sustentar que não se pode aceitar a equiparação das vendas realizadas para contribuintes estabelecidos na Zona Franca de Manaus com as exportações para o exterior para fins de aplicação da legislação tributária, ou, mais precisamente, para fins de manutenção e utilização dos créditos do ICMS;

- o Regulamento do ICMS é uma norma emanada pela Administração no exercício da função administrativa, com caráter executivo e/ou complementar da lei, destinando-se a esclarecer os dispositivos legalmente previstos, através de normas complementares à lei, garantindo, assim a sua fiel execução;

- a atividade fiscal é uma atividade administrativa vinculada, não podendo o Fisco agir com discricionariedade para decidir sobre o que fazer no atendimento às diretrizes legais;

- não se deve adentrar na discussão sobre a alegação da Autuada de que não há respaldo na lei complementar e na Lei n.º 6.763/75) para a disposição prevista no inciso I do art. 269 do RICMS/02, tampouco ilide o feito fiscal a jurisprudência mencionada pela Impugnante, uma vez que não cabe à esfera administrativa a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo, a teor do disposto no art. 110 da RPTA;

- não restam dúvidas de que a regra da isenção está condicionada ao cumprimento das condições estabelecidas nos arts. 268/281 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, estando a manutenção dos créditos de matéria-prima, material secundário e de embalagem, empregados na fabricação de produtos relacionados a esta isenção, também condicionadas por força do inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS;

- transcreve as redações contidas nos RICMS de 1991 e 1996 quanto às operações de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, com a finalidade de comprovar que a condição para manutenção do crédito sempre esteve prevista na legislação mineira;

- não é possível admitir a manutenção dos créditos empregados na fabricação dos produtos amparados pela isenção com destino à Zona Franca de Manaus, uma vez que os valores de matéria-prima de origem animal e vegetal foram superiores aos dispendidos com a mão-de-obra empregada na sua industrialização, conforme demonstrado nos autos;

- a multa arguida pela Impugnante como correta seria por falta de estorno de crédito, que se encaixa na previsão contida no inciso XIII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, que não se adequa a presente autuação, visto que a infringência corretamente capitulada neste auto, diz respeito a não cumprimento da condição prevista para a manutenção do crédito nas saídas isentas para a Zona Franca de Manaus, não tendo de maneira alguma ocorrido a infringência que prevê o estorno de créditos por ocasião das saídas isentas ou com não incidência;

- a multa argumentada pela Impugnante seria mais onerosa, pois sua base de cálculo é o valor da operação e o valor da multa corretamente aplicada na presente autuação tem como base de cálculo o valor do imposto indevidamente apropriado;

- enganada está a Impugnante quando pondera que para a aplicação da multa de reincidência é necessário que os suportes fáticos que conduziram à aplicação da multa sejam idênticos, estando correta a aplicação da reincidência prevista nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6763/75, visto que a referida multa diz respeito a prática de nova infração cuja penalidade é idêntica àquela da infração anterior.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 1.274/1.284, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências relativas à imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS em razão da falta do estorno de crédito relativo a entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fabricação de produtos com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado 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 no exercício de 2006, conforme previsto no inciso I do art. 269 da Parte I do Anexo IX do RICMS/02.

Consta do Auto de Infração que o Fisco utilizou a seguinte metodologia para apuração do crédito tributário:

1) através da planilha contida no Anexo V (fls. 1.105/1.110), demonstra-se que o somatório dos valores das matérias-primas de origem animal, o leite e o creme 40, foram superiores aos valores despendidos com a mão-de-obra empregada na industrialização dos produtos remetidos para estabelecimentos de contribuinte do imposto localizado no município de Manaus, estado do Amazonas;

2) a partir da constatação do não cumprimento da condição prevista para a manutenção integral do crédito, o Fisco elaborou planilha totalizadora, item a item, da quantidade de mercadorias remetidas para estabelecimento de contribuinte do imposto localizado no município de Manaus (Anexo IV – fls. 30/1.104)), adicionando-se a mesma o cálculo do estorno mensal, da seguinte forma:

a - multiplicação da quantidade mensal pelo custo unitário da matéria-prima (principal, embalagem e secundária), obtendo-se o custo total da matéria-prima;

b - multiplicação do custo mensal da matéria-prima pelo valor da alíquota média mensal de entrada (distribuição de frequência por alíquota - auditor eletrônico), obtendo-se o valor do ICMS a estonar.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, sendo esta majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência.

A aplicação da reincidência prevista nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75 foi constatada através do Processo Tributário Administrativo n.º 01.000147023.53 (telas constantes do Anexo X – fls. 1.183/1.188 e fls. 1.255/1.256).

Inicialmente cumpre destacar que a Impugnante destaca à fls. 1.192/1.196, como preliminar, a ocorrência de decadência. Contudo, esta matéria será aqui tratada como parte do mérito.

Destaca-se que esta forma de analisar a matéria não traz qualquer prejuízo à defesa até mesmo porque a própria peça impugnatória, mesmo tratando a decadência como preliminar, pede que *“seja julgado parcialmente improcedente o presente auto de infração, tendo em vista ter ocorrido a decadência do direito de o Fisco Estadual constituir os créditos tributários relativos aos créditos apropriados entre 01.01.2006 e 13.12.2006, ocorrendo, conseqüentemente, sua extinção”*.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no período 1º de janeiro a 13 de dezembro de 2006, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por apropriação indevida de créditos deste imposto.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao exercício de 2006. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do artigo 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

As informações prestadas na declaração, preenchida e entregue pelo contribuinte onde constam às operações objeto da autuação, no caso do ICMS, não incorreram na homologação ficta ou tácita, que se opera pelo decurso de prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, porque o Fisco apurou diferenças efetuando o lançamento de ofício.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do artigo 149, inciso V, do mesmo diploma legal.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2007, findando-se em 31 de dezembro de 2011.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2012.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 14 de dezembro de 2011 (fl. 05), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2006, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

No mérito, propriamente dito, a controvérsia reside em saber se o estorno de créditos relativos à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregada na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado na Zona Franca de Manaus, previsto no art. 269, I do RICMS/02, Anexo IX, é válido ou inválido.

A Impugnante concentra sua defesa no argumento de que o dispositivo capitulado como infringência, o inciso I do art. 269 do RICMS/02, seria manifestadamente ilegal por violar o disposto nos arts. 3º, inciso II e 32, incisos I e II da Lei Complementar n.º 87/96, 32, § 3º da Lei n.º 6.763/75 e a Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 65/88, que garantiriam a manutenção dos créditos relativos à matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagem, empregados na fabricação dos produtos industrializados, destinados a estabelecimento de contribuintes localizados na Zona Franca de Manaus.

Importante destacar que a análise aqui realizada será feita nos termos do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que reproduz o art. 182 da Lei n.º 6.763/75, delimitando a competência deste Conselho de Contribuintes, a saber:

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;

II - a aplicação da equidade.

Assim, ressalte-se, que a maioria dos argumentos postos pela Defendente esbarra nesta limitação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já destacado as exigências fiscais referem-se ao ICMS considerado pela Fiscalização como indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, sendo esta majorada em 50% (cinquenta 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, *in verbis*:

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

Por sua vez, o art. 269, inciso I do 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, a saber:

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.

É exatamente este o caso dos autos, pois envolve matéria-prima de origem animal (produto primário de origem animal - “Leite” e “Crema”) e, conforme demonstrado no Anexo V do Auto de Infração (fls. 1.106/1.110), verifica-se que os valores das matérias-primas (“Leite a 0%” e “Crema 40%”) foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na industrialização de diversos produtos remetidos para estabelecimentos de contribuintes sediados em Manaus (AM).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para fins do estorno, o Fisco lançou mão da seguinte metodologia (fl. 31):

a) através de dados fornecidos pelo próprio contribuinte, foram obtidos os custos unitários mensais das matérias primas, materiais secundários e de embalagem (doravante denominados “materiais”), empregados na industrialização de cada um dos produtos especificados na planilha de fls. 1.112/1.136 (Anexo VI);

Código do Produto	Descrição	Custo Unitário Mensal - Mat. Prima, Mat. Secundário e de Embalagem (fl. 1.112)											
		jan-06	fev-06	mar-06	abr-06	mai-06	jun-06	jul-06	ago-06	set-06	out-06	nov-06	dez-06
110.221	VAF CREMIE MORANGO 540 IOG POLP FTA	0,5444	0,5562	0,5422	0,5577	0,5401	0,6163	0,6078	0,6172	0,5825	0,5663	0,7632	0,6694
110.222	VAF CREMIE MOR/COC 540 IOG POLP FTA	0,5718	0,5409	0,5517	0,5533	0,5611	0,5624	0,6231	0,6233	0,5886	0,5880	0,5719	0,5649
110.223	VAF FANT MO/BA/MEL 600 IOG POLP FTA	0,7190	0,6863	0,0000	0,0000	0,0000	0,7217	0,7406	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,8066

b) O custo total mensal dos materiais foi obtido mediante a multiplicação dos valores unitários acima exemplificados pela quantidade de cada produto remetido para a Zona Franca de Manaus (Anexo IV – fls. 32/1.104);

Código do Produto	Descrição	Fl. Autos	Período	Qtd. Remetida	Custo Unitário	Custo Total
110.221	VAF CREMIE MORANGO 540 IOG POLP FTA	33	jan-06	109.060	0,5444	59.372,26
		33	fev-06	420	0,5562	233,60
		36	mar-06	143.980	0,5422	78.065,96
		38	abr-06	119.267	0,5577	66.515,21
		42	mai-06	161.050	0,5401	86.983,11
		44	jun-06	108.350	0,6163	66.776,11
		48	jul-06	181.360	0,6078	110.230,61
		51	ago-06	203.160	0,6172	125.390,35
		54	set-06	170.180	0,5825	99.129,85
		57	out-06	183.540	0,5663	103.938,70
		59	nov-06	163.330	0,7632	124.653,46
63	dez-06	160.920	0,6694	107.719,85		

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. 1.138/1.149;

d) No próprio Anexo IV (fls. 32/1.104) 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.

Os valores mensais apurados, por produto, assim como os respectivos montantes globais, que representam a glosa proporcional de créditos vinculados aos produtos industrializados remetidos para a Zona Franca de Manaus e que não atendem à condição imposta pelo art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 estão discriminados no demonstrativo sintético acostado às fls. 27/29 (Anexo III).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O entendimento que norteou o feito fiscal é corroborado pela resposta à Consulta de Contribuinte n.º 187/11, abaixo reproduzida:

Consulta de Contribuinte n.º 187/2011

Ementa:

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

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.” (grifos apostos)

Segundo a Impugnante, “a previsão de estorno constante do art. 269, I, do Anexo IX do RICMS/MG é obsoleta e carece de respaldo na Legislação Estadual e na Legislação Federal, além de afrontar diretamente do disposto na Lei Complementar nº 87/1996 e no Convênio ICMS nº 66/1988”.

A seu ver, “a previsão de estorno em questão 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 Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - 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 87/96 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 “entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, **destinadas ao exterior**”.

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 vigência da Lei Complementar nº 87/1996, tendo em vista a ampla desoneração das **exportações** e o direito à manutenção do crédito de ICMS”.

A par da clareza das normas regulamentares mineiras às quais, como se viu anteriormente, o Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito em sua análise dos autos, observa-se que a pretensão da Impugnante é a de equiparar as vendas para contribuintes sediados na Zona Franca de Manaus com a exportação de mercadorias para o exterior.

Deve-se observar, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Convênio ICMS n.º 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.

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 produto industrializado 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/002.

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 n.º 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.

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

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75.

A Impugnante discute a aplicabilidade da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 ao caso dos autos.

Torna-se então importante verificar a dicção deste dispositivo, a saber:

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.

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário do alegado pela Impugnante, a penalidade em questão se adequa perfeitamente ao caso dos autos, pois esta abrange inclusive os casos de “manutenção” de créditos em desacordo com a legislação tributária, exatamente a imputação feita à mesma.

No presente caso, a apropriação do crédito se tornou indevida a partir do momento em que não satisfeita a condição estabelecida no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02.

Em sua sustentação oral, apenas para efeito de argumentação, o representante da Defendente argui que a multa correta a ser aplicada no caso, se o estorno de crédito fosse correto, seria a prevista no inciso XIII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Veja-se a conduta estipulada no dispositivo citado pela Impugnante:

Art. 55 -

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

a) operação ou prestação que ensejar a entrada de bem, mercadoria ou serviço beneficiados por isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

.....

Da leitura do dispositivo acima transcrito percebe-se que a penalidade nele estipulada é aplicável a operações que tem entrada e saída acobertadas pela isenção do imposto.

Como este não é o caso dos autos, esta penalidade não se adequa a presente autuação, visto que a infringência capitulada no Auto de Infração diz respeito a não cumprimento da condição prevista para a manutenção do crédito nas saídas isentas para a Zona Franca de Manaus, não tendo de maneira alguma ocorrido a infringência que prevê o estorno de créditos por ocasião das saídas isentas ou com não incidência.

Ademais, a multa arguida pela Impugnante seria mais onerosa, pois sua base de cálculo é o valor da prestação o valor da multa corretamente aplicada na presente autuação (inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75) tem como base de cálculo o valor do imposto indevidamente apropriado.

Verificada a correção da multa aplicada (art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75), deve-se também analisar a sua majoração, em 50% (cinquenta por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência.

Estabelecem estes parágrafos:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Conforme demonstram as telas do SICAF acostadas às fls. 1.255/1.256, a Impugnante quitou, 05 de abril de 2005, as exigências fiscais relativas ao PTA nº 01.000147023-53, dentre elas o valor referente à multa isolada supramencionada (*art. 55, XXVI da Lei nº. 6.763/75 – a mesma exigida neste processo*), o que confirma a reincidência da Impugnante, nos termos dos dispositivos acima transcritos.

Observe-se que o legislador mineiro, para fins meramente fiscais, adotou como critério de reincidência o da penalidade aplicável ao caso concreto e não o tipo de infração cometida, como defendido pela Impugnante, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, estará caracterizada a reincidência, observadas as demais condições estabelecidas no § 6º acima transcrito.

Correta, portanto, a majoração da multa isolada exigida, uma vez que respaldada na legislação vigente.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Lígia Ferreira de Faria e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Orias Batista Freitas.

Sala das Sessões, 18 de julho de 2012.

**José Luiz Drumond
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora**