

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.015/16/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000264518-14  
Impugnação: 40.010137990-96  
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.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a matérias-primas, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos destinados à Zona Franca de Manaus, uma vez que não atendida a condição estabelecida no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo a multa isolada majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da referida lei.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a novembro de 2010, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, nos termos do art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, relativos à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem, empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, localizados no município de Manaus, estado do Amazonas, cujos valores da matéria prima de origem animal foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos art. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo a multa isolada majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da referida lei, face à constatação de reincidência, nos termos do demonstrativo de fl. 18.

#### **Da Impugnação**

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 3.573/3.627 e documentos de fls. 3.628/3.668.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 3.670/3.689, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 3.697/3.711, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

### **Das Preliminares**

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

Baseando-se no Relatório Fiscal que instrui a presente autuação, a Impugnante manifesta seu entendimento de que *“o valor do ICMS cobrado foi obtido por meio de arbitramento realizado pela Fiscalização”*.

A seu ver, porém, *“o referido arbitramento não possui qualquer fundamento legal e viola manifestamente os princípios da legalidade e da verdade material que devem pautar a conduta da Administração Pública na persecução do crédito tributário”*.

Aduz que o art. 148 do CTN *“é claro e expresso ao afirmar que o arbitramento de valor ou preço de serviços, para fins tributários, ocorrerá apenas e tão somente nos casos em que as declarações, esclarecimentos ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado sejam omissos ou não mereçam fé”*.

Afirma, ainda, que a legislação estadual (art. 51 da Lei nº 6.763/75) *“segue os mesmos ditames do artigo 148, do Código Tributário Nacional, uma vez que autoriza a aplicação do arbitramento apenas nas hipóteses em que as declarações, esclarecimentos e documentos fornecidos pelo Contribuinte não existirem, forem extraviados, não refletirem regularmente a operação registrada, isto é, sejam omissos ou não mereça, fé”*.

Salienta, entretanto, que *“no caso em tela não ocorreu qualquer uma das hipóteses do artigo 148 do Código Tributário Nacional, ou do artigo 51 da Lei Estadual nº 6.763/75, que autorizasse a realização do arbitramento pela Fiscalização”*, ou seja, *“em nenhum momento a Fiscalização questionou a idoneidade dos documentos e declarações fornecidos pela Embargante”*.

Além disso, segundo a Impugnante *“a metodologia do cálculo adotada não encontra qualquer respaldo normativo. Tanto é assim que, quando narra a*

*metodologia de cálculo utilizada, a Fiscalização não faz menção a qualquer dispositivo legal ou ato normativo”.*

Diante disso, considera que *“resta patente a ilegalidade do procedimento de arbitramento realizado para cálculo do ICMS cobrado no Auto de Infração nº 01.000264518-14, o qual não encontra qualquer respaldo na legislação que disciplina a aplicação do arbitramento para fins de cobrança do crédito tributário”, o que violaria o princípio da legalidade.*

A seu ver, *“a Fiscalização, em razão do grande volume de documentos envolvidos na cobrança ora guerreada, convenientemente aplicou uma metodologia de cálculo sem previsão legal, utilizando-se de planilhas sem origem definida e notas fiscais apresentadas por amostragem, o que não corresponde aos ditames do artigo 142, do Código Tributário Nacional, no que tange à necessidade do lançamento tributário apurar a ocorrência em concreto do fato gerador da obrigação tributária”.*

Conclui que, *“restando comprovado que o arbitramento efetuado para verificação do crédito tributário em cobrança não possui qualquer fundamento legal, bem como que manifestamente viola os princípios da legalidade e da verdade material que devem pautar a conduta da Administração Pública na persecução do crédito tributário, necessário o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário efetuado, com a consequente desconstituição da autuação ora guerreada”.*

No entanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, inexistente qualquer arbitramento no presente lançamento, o que ficará evidenciado na análise de mérito da presente lide, onde o procedimento fiscal será detalhadamente demonstrado.

Pela simples leitura do item “3” do relatório do Auto de Infração, que relata a metodologia utilizada, verifica-se que houve uma mera adoção de índice técnico (alíquota média de entrada), para fins de apuração do ICMS a ser estornado, relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem, pela motivação legal relatada pela Fiscalização (art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/MG).

Esclareça-se que todos os dados/valores contidos nas planilhas elaboradas pela Fiscalização, especialmente aqueles referentes aos Anexos IV a VII (fls. 26/3.343, 3.345/3.358, 3.360/3.418 e 3.420/3.540, respectivamente), foram extraídos de documentos e arquivos magnéticos da própria Impugnante.

A base de cálculo foi obtida pela multiplicação da quantidade total mensal de produtos enviados para a Zona Franca de Manaus pelo valor do custo unitário mensal das matérias-primas, materiais secundários e de embalagens informado pela Impugnante (fls. 3.360/3.418).

Para determinar o valor do imposto a ser estornado, a Fiscalização utilizou regra matemática simples, que nada difere do cálculo normal para todas as operações do imposto, ou seja, a multiplicação da base de cálculo pelo valor da respectiva “alíquota média” (índice técnico – “carga tributária média” nas entradas de matérias-primas, materiais secundários e de embalagens).

Portanto, o procedimento fiscal é tecnicamente idôneo, por se basear em dados e informações repassadas à Fiscalização pelo próprio contribuinte e por utilizar

pressuposto lógico-matemático para fins de apuração do imposto a ser estornado, estando amparado, pois, no art. 194 do RICMS/02.

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar **quaisquer** procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(Grifos acrescidos).

É clara a redação do caput do art. 194 ao afirmar que a Fiscalização poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, incluídos ou não dentre aqueles citados em seus incisos, de forma não exaustiva.

A juntada de um número limitado de notas fiscais não invalida o trabalho realizado, pois toda a documentação da Impugnante relativa à irregularidade em análise foi devidamente analisada, o que pode ser observado através do Anexo IV do Auto de Infração (fls. 26/3.343), onde estão listadas todas as notas fiscais relativas às operações autuadas, abrangendo cada item constante nos referidos documentos fiscais, cujos dados foram extraídos de seus arquivos magnéticos entregues à SEF/MG.

Ressalte-se, por oportuno, que a Impugnante recebeu, juntamente com o Auto de Infração, uma cópia do referido Anexo IV (dentre outros anexos), conforme recibo de fl. 06.

Além disso, o presente lançamento foi formalizado com todos os requisitos previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram a sua emissão, a indicação precisa dos artigos tidos por infringidos e os relativos às penalidades aplicadas.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração.

### **Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada e Multa de Revalidação**

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada, contrariando o princípio do “*non bis in idem*”, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se ao descumprimento de obrigação acessória, por apropriação indevida de créditos do imposto, ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da referida lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, da falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

(...)

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

(...)

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

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

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto).

### **Das Questões de Cunho Constitucional**

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG (Decreto nº 44.747/08), “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a novembro de 2010, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, nos termos do art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, relativos à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem, empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, localizados no município de Manaus, estado do Amazonas, cujos valores da matéria prima de origem animal foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos art. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo a multa isolada majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da referida lei, face à constatação de reincidência, conforme demonstrativo de fls. 18.

Inicialmente, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), a Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo aos fatos ocorridos no período de janeiro e fevereiro de 2010.

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se somente em 31/12/15.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 09/03/15 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 24/03/15 (fl. 06), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo que a referida autoridade, tomando

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conhecimento deste procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com a legislação vigente. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo aos fatos ocorridos no período de janeiro e fevereiro de 2010.

Quando ao mérito propriamente dito, cabe destacar que 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.

<b>DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO</b> (a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)		
<b>ITEM</b>	<b>HIPÓTESES/CONDIÇÕES</b>	<b>EFICÁCIA</b>
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 Anexo IX do RICMS/02 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. Examine-se:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Grifos acrescidos).

É exatamente este o caso dos autos, pois envolve **matérias-primas de origem animal** (produtos primários de origem animal - “Leite 0%” e “Creme 40%”), cujos valores **foram superiores aos despendidos com a mão de obra** empregada na industrialização de diversos produtos remetidos para estabelecimentos de contribuintes sediados em Manaus (AM), conforme demonstrado no Anexo V do Auto de Infração (fls. 3.345/3.358). Veja-se os exemplos a seguir:

Código do Produto	Descrição	Natureza do Custo	Custo Unitário Mensal - Comparativo - Matéria-Prima X Mão de Obra (fl. 3.345)											
			jan-10	fev-10	mar-10	abr-10	mai-10	jun-10	jul-10	ago-10	set-10	out-10	nov-10	dez-10
110.235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	Matéria-Prima (Creme 40% e Leite a 0%)	0,2989	0,2986	0,3009	0,3099	0,3146	0,3214	0,3113	0,3241	0,3203	0,3067	0,3048	0,2997
		Mão de Obra	0,0579	0,0579	0,0583	0,0600	0,0610	0,0623	0,0603	0,0628	0,0621	0,0594	0,0591	0,0581
110.237	BEB LACTEA POL FRU DANONE MIX 600 G	Matéria-Prima (Creme 40% e Leite a 0%)	0,2652	0,2603	0,2613	0,2690	0,2726	0,2746	0,2715	0,2884	0,2850	0,2639	0,2600	0,2638
		Mão de Obra	0,0203	0,0200	0,0200	0,0206	0,0209	0,0211	0,0208	0,0221	0,0219	0,0202	0,0199	0,0202

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

Para fins do estorno, a Fiscalização lançou mão da seguinte metodologia:

a) por meio de dados fornecidos pela própria Contribuinte, foram obtidos os custos unitários mensais das matérias-primas, materiais secundários e de embalagens, empregados na industrialização de cada um dos produtos especificados na planilha de fls. 3.360/3.418 (Anexo VI);

Código do Produto	Descrição	Custo Unitário Mensal - Mat. Prima, Mat. Secundário e de Embalagem (fl. 3.360)											
		jan-10	fev-10	mar-10	abr-10	mai-10	jun-10	jul-10	ago-10	set-10	out-10	nov-10	dez-10
110.235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	0,6090	0,6085	0,6131	0,6314	0,6411	0,6549	0,6344	0,6604	0,6525	0,6248	0,6211	0,6107
110.237	BEB LACTEA POL FRU DANONE MIX 600 G	0,6490	0,6371	0,6393	0,6583	0,6671	0,6719	0,6643	0,7058	0,6973	0,6457	0,6361	0,6456



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 26/3.343);

Código do Produto	Descrição	Fl. Autos	Período	Qtd. Remetida	Custo Unitário	Custo Total
110.235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	29	jan-10	55.460	0,6090	33.775,14
		270	fev-10	42.460	0,6085	25.836,91
		570	mar-10	61.300	0,6131	37.583,03
		844	abr-10	134.530	0,6314	84.942,24
		1.153	mai-10	79.780	0,6411	51.146,96
		1.452	jun-10	143.210	0,6549	93.788,23
		1.778	jul-10	211.610	0,6344	134.245,38
		2.077	ago-10	179.860	0,6604	118.779,54
		2.453	set-10	149.280	0,6525	97.405,20
		2.793	out-10	160.470	0,6248	100.261,66
3.056	nov-10	223.390	0,6211	138.747,53		

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. 3.420/3.540;

d) No próprio Anexo IV (fls. 26/3.343) foi feita a demonstração, de forma analítica (por produto industrializado remetido para a ZFM), dos valores do ICMS a serem estornados, calculados mediante a multiplicação do “Custo Total Mensal” dos materiais (item “b”) pela carga tributária média, também mensal.

A título de exemplo, para o produto de código “110235”, os valores apurados e glosados foram os seguintes:

Código do Produto	Descrição	Fl. Autos	Período	Qtd. Remetida	Custo Unitário	Custo Total	Carga Média	ICMS Estornado
110.235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	29	jan-10	55.460	0,6090	33.775,14	12,13%	4.098,48
		270	fev-10	42.460	0,6085	25.836,91	12,09%	3.123,60
		570	mar-10	61.300	0,6131	37.583,03	12,18%	4.576,45
		844	abr-10	134.530	0,6314	84.942,24	12,15%	10.323,88
		1.153	mai-10	79.780	0,6411	51.146,96	12,48%	6.382,48
		1.452	jun-10	143.210	0,6549	93.788,23	12,31%	11.544,02
		1.778	jul-10	211.610	0,6344	134.245,38	12,72%	17.076,01
		2.077	ago-10	179.860	0,6604	118.779,54	12,20%	14.487,54
		2.453	set-10	149.280	0,6525	97.405,20	11,93%	11.621,52
		2.793	out-10	160.470	0,6248	100.261,66	11,90%	11.935,95
3.056	nov-10	223.390	0,6211	138.747,53	11,94%	16.566,45		
<b>Total (Vide Anexo III - fl. 20):</b>								<b>111.736,38</b>

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à condição imposta pelo art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 estão discriminados no demonstrativo sintético acostado às fls. 20/24 (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.

A correção do feito fiscal é corroborada pela resposta à Consulta de Contribuinte nº 187/2011, a seguir reproduzida:

Consulta de Contribuinte nº 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.

(Grifos acrescidos).

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.

Cumpra 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 acrescidos).

De acordo com a Impugnante, *“é legítimo o creditamento ora em discussão, uma vez que, ao lado da imunidade tributária quanto ao ICMS nas operações de exportação, o artigo 155, § 2º, inciso X, alínea ‘a’, da Constituição Federal assegura, ainda, o direito à manutenção e aproveitamento do crédito do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”*. (Grifos acrescidos).

A seu ver, *“a restrição ao creditamento do ICMS pelo artigo 269, inciso I, da Parte I, do Anexo IX, do RICMS/02, não encontra respaldo na Lei Complementar nº 87/96, na Lei Estadual nº 6.763/75 ou no Convênio ICM nº 65/98, os quais, tal como a Constituição Federal, ao estabelecerem a não incidência do ICMS no caso de operações de exportação, asseguram expressamente a manutenção do crédito do imposto, sendo imperioso que qualquer restrição ou ressalva fosse veiculada mediante Lei Complementar”*. (Grifos acrescidos).

Da leitura dos argumentos acima, verifica-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, no entanto, que a pretendida equiparação da remessa para Zona Franca de Manaus a uma exportação, dando-lhe os efeitos da imunidade estabelecida para esta última, não é albergada pela legislação posta, que prevê a isenção nesta operação interestadual, isenção acordada pelas Unidades Federadas por meio do Convênio ICMS nº 65/88 e, hoje, estabelecida em Minas Gerais no item “50” do Anexo I, observadas as disposições contidas no Capítulo XXX do Anexo IX, todos do RICMS/02 (Consulta de Contribuinte nº 033/2006).

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Enquanto as saídas com o fim específico de exportação estão contempladas pela não incidência, com manutenção de créditos de ICMS, as saídas de produtos industrializados com destino à Zona Franca de Manaus encontram-se sob o manto da isenção, sendo possível a manutenção dos créditos somente na hipótese do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02.

Caso a mercadoria seja enviada para algum município da Zona Franca de Manaus, com o fim específico de exportação, e desde que atendidas as normas contidas no Capítulo XXX do Anexo IX do RICMS/02, a manutenção de créditos de ICMS se dá em virtude do disposto no § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96.

Se a saída do produto industrializado não se caracterizar pelo fim específico de exportação e tiver como destino estabelecimento de contribuinte localizado nos municípios situados na Zona Franca de Manaus, indicados no art. 268 do Anexo IX do RICMS/02, será contemplada pela isenção do ICMS e só, excepcionalmente, na hipótese do art. 269 desse Anexo, haverá manutenção de créditos.

Em face de todo o exposto, o simples fato de vender mercadorias para contribuintes situados na Zona Franca de Manaus não caracteriza exportação, portanto, não há o direito à manutenção de créditos de ICMS de que trata o § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96.

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

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos artigos 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

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.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, tal penalidade é perfeitamente aplicável aos casos de manutenção indevida de créditos, pois, a partir do momento em que o estorno legalmente exigido não é efetuado, ocorre a apropriação em desacordo com a legislação tributária da parte do crédito não estornada.

Todo o entendimento acima exposto é reforçado pelo Acórdão nº 20.557/12/3ª (ratificado pelo Acórdão nº 3.963/12/CE), dentre outros, que aprovou as exigências fiscais relativas ao PTA nº 01.000172250-25, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo e a mesma matéria, cuja decisão foi assim ementada:

ACÓRDÃO Nº 20.557/12/3ª

EMENTA:

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. A IMPUTAÇÃO FISCAL DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A MATÉRIAS-PRIMAS, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS RESTOU CONFIGURADA POR NÃO TER SIDO ATENDIDA A CONDIÇÃO ESTABELECIDADA NO INCISO I DO ART. 269 DO ANEXO IX DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI DA LEI N.º 6.763/75, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA MESMA LEI. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

Por fim, com relação à reincidência, conforme salientado, além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, a Fiscalização está a exigir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da referida lei. Confira-se:

§ 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.

De acordo com os extratos do SICAF acostados às fls. 3.568/3.572, a caracterização da dupla reincidência pode ser assim demonstrada:

1) Autuações Anteriores

→ PTA nº 01.000151394-31 (fls. 3.568/3.569):

Data da decisão irrecorrível na esfera administrativa: 07/09/06 (Acórdão nº 17.034/06/2ª);

Penalidade aplicada e aprovada pelo CC/MG: Art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;

→ PTA nº 01.000162165-45

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Data da decisão irrecurável na esfera administrativa: 30/12/09 (Acórdão nº 19.439/09/1ª);

Penalidade aplicada e aprovada pelo CC/MG: Art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;

2) Período objeto da presente autuação: 01/01/10 a 31/12/10;

- Penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

3) Conclusão:

- Dupla reincidência em todo o período fiscalizado.

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 alegado pela Impugnante, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, como é o caso presente, estará caracterizada a reincidência.

Assim, corretamente agiu a Fiscalização ao majorar a multa isolada exigida em 100% (cem por cento), uma vez caracterizada a dupla reincidência da Impugnante, nos termos estabelecidos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos e Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 27 de abril de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**

**José Luiz Drumond**  
**Relator**

P