

Acórdão: 23.224/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001120216-44
Impugnação: 40.010146600-32
Impugnante: Itambé Alimentos S/A
IE: 002032288.07-69
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE LEITE CRU. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entradas, decorrente de diferença na apuração do índice de industrialização do leite no Estado, em desacordo com as disposições contidas no § § 2º e 3º do art. 487 e § 4º do art. 488, todos do Anexo IX do RICMS/02 e, também, no art. 1º, parágrafo único, e art. 2º, ambos da Resolução nº 4.240/10. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de novembro de 2013 a agosto de 2017, relativos às entradas de leite em estado natural, adquirido de cooperativas e de indústrias de laticínios, localizadas neste Estado, não industrializados no estabelecimento ou não embalados para consumo e vendidos ou transferidos para outras unidades da Federação.

Conforme consignado no relatório do Auto de Infração, referida irregularidade é decorrente de diferença na apuração do Índice de Industrialização do Leite no Estado (I.I.), a qual se deu em desacordo com as disposições contidas nos § § 2º e 3º do art. 487 e no § 3º do art. 488, todos do Anexo IX do RICMS/02, bem como no art. 1º, parágrafo único, e art. 2º, ambos da Resolução nº 4.240/10.

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

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Infração (fls. 02/05);
- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 06/08)
- Intimação datada de 01/08/18 (fls. 09/10);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Relatório Fiscal (fls. 11/18);
- Anexo I: Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 19/20);
- Anexo II: Quadro Demonstrativo do ICMS a ser estornado – Resolução nº 4.240/10 (fls. 22/26);
- Anexo III: Demonstrativo Mensal de Apropriação e Estorno de Crédito (fls. 27/52);
- Anexo IV: CD contendo as planilhas utilizados para apuração do crédito tributários, as DAPIs referentes ao período autuado, dentre outros documentos (fl. 59);
- Anexo V: Documentos apresentados pela Autuada, em que informa a quantidade de leite adquirida com o tratamento tributário previsto no art. 483 do Anexo IX do Regulamento do ICMS/02 (fls. 60/62);
- Anexo VI: Requerimento/Deferimento do Pedido de conversão de leite desidratado em leite em estado natural (fls. 63/78);
- Anexo VII: Termo de Autodenúncia nº 05.000287765-78 (fls. 79/83);
- Anexo VIII: Cópias reprográficas, por amostragem, das notas fiscais de aquisição de leite cru em operação interna (fls. 84/99).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 102/113, argumentando, em síntese, o que se segue.

De início, após transcrever e comentar os dispositivos regulamentares pertinentes ao tema ora em apreço, a Impugnante passa a abordar o conteúdo da Resolução nº 4.240/10, destacando que esta não pode criar ou limitar direitos, devendo apenas detalhar os regramentos existentes na legislação, eis que referida Resolução, a seu ver, teria caráter meramente interpretativo, conforme decisão proferida no Acórdão nº 4.826/17/CE.

Sustenta ainda que a Resolução nº 4.240/10, que estabelece os procedimentos para a apropriação do crédito relativo à entrada de leite adquirido com o tratamento tributário a que se referem os arts. 461 e 485, ambos do Anexo IX do RICMS/02, somente admitia como entradas, até 2014, na apuração do total de litros de leite adquirido em estado natural (“Σ B” do índice de industrialização), o leite em estado natural, sendo que, por força das alterações introduzidas pela Resolução nº 4.669, de 04/06/14, o leite concentrado ou em pó passou a figurar dentre as entradas admitidas.

A Impugnante aduz que o Fisco entendeu, relativamente ao período anterior a 2014, que o leite concentrado/em pó não poderia ser considerado. Todavia, no seu entendimento, este Conselho de Contribuintes teria esclarecido que houve apenas uma *retificação de norma interpretativa*, tendo a Resolução nº 4.669/14 corrigido um equívoco até então existente.

Neste sentido, cita o Acórdão nº 4.826/17/CE, entendendo que, na decisão proferida, foi permitida a inclusão das aquisições de leite concentrado ou em pó, inclusive para as operações realizadas antes da edição das alterações promovidas pela Resolução nº 4.669/14.

Por este motivo, defende que a Fiscalização deveria ter incluído as aquisições de leite concentrado ou em pó, para fins de apuração do total de leite adquirido em estado natural, no cálculo do índice de industrialização do leite no Estado em todo o período autuado, e não somente a partir de outubro de 2015, conforme o procedimento adotado.

Alega que, em outubro de 2015, obteve autorização certificando os índices de conversão a serem adotados para o leite em pó e o leite concentrado, autorização essa que não tinha por objetivo permitir que o leite concentrado/pó fosse incluído nas entradas, pois tal direito, no seu entendimento, decorre do próprio regulamento do ICMS (RICMS/02).

Isto posto, transcreve os §§ 6º e 7º da Resolução nº 4.240/10, para concluir que, mesmo antes de 2014, *“observando literalmente a previsão constante na legislação, não devem ser expurgados do cálculo do índice de industrialização os valores relativos aos produtos resultantes das entradas de leite pré-condensado e de leite em pó (Acórdão nº 4.826/17/CE)”*.

Destarte, aduz que a autorização apenas define os índices de conversão, com base em laudos técnicos, sendo que a partir daquele momento, o leite concentrado/em pó deveria obrigatoriamente integrar as entradas durante o período autuado.

Alega que o Fisco não poderia ter incluído nos cálculos do estorno as operações de exportação, à vista do disposto no § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96 e no § 3º do art. 71 do RICMS/02, que determinam não ser cabível o estorno de crédito quando da exportação de produtos para o exterior.

A Impugnante assevera ainda que nem o RICMS/02, nem o texto da Resolução nº 4.240/10, fazem referência à exportação, mas sim às operações não tributadas. Somente na elaboração da planilha é que se menciona a exportação, mas cujos valores deveriam ser irrelevantes para fins de aferição do índice de estorno dos créditos, e que tal menção seria meramente informativa, não podendo, a seu ver, repercutir nos cálculos da apuração do índice de estorno.

Alega também que o índice de industrialização indicado na Resolução nº 4.240/10 apenas define o percentual de estorno dos créditos a que se referem os arts. 461 e 485 do Anexo IX do RICMS/02, devendo ser consideradas as seguintes variáveis:

- 1 – entradas de leite com o tratamento tributário dos arts. 461 e 485 do Anexo IX do RICMS/02;
- 2 – industrialização de leite pela Impugnante, e
- 3 – saída de leite industrializado em operação tributada.

Demais disso, pondera que, em seus cálculos, realizados com suporte na Resolução nº 4.240/10, não incluiu as aquisições de leite diferido.

Neste particular, entende que o § 3º do art. 487 do Anexo IX do RICMS/02 e a Resolução nº 4.240/10 estabelecem que na apuração do Índice de Industrialização do leite no Estado devem ser levadas em consideração somente as entradas de leite com o tratamento tributário previsto nos arts. 461 e 485 do Anexo IX do RICMS/02, ou seja, o leite adquirido com crédito de ICMS, e não o total de litros de leite adquirido pelo contribuinte.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização comparece aos autos e, em manifestação de fls. 130/153, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Argumenta que a Resolução nº 4.240/10 não criou nem limitou direitos e tampouco a decisão proferida no Acórdão nº 4.826/17/CE concluiu no sentido de que referida Resolução teria caráter meramente interpretativo, conforme alegado pela Impugnante, pois referida Resolução foi editada com base no que determina a legislação superior, ou seja, o § 3º do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

Transcreve o § 3º do art. 487 do Anexo IX do RICMS/02, destacando que tal dispositivo atribuiu ao Secretário de Estado de Fazenda a responsabilidade pela edição de Resolução para estabelecimento dos procedimentos para apuração do Índice de Industrialização do leite.

Assevera que o inciso I do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), estabelece que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre a suspensão ou exclusão de crédito tributário.

No tocante à decisão proferida pelo Acórdão nº 4.826/17/CE, citada pela Impugnante, reproduz a decisão para demonstrar que o entendimento da Impugnante é equivocado quanto ao suposto caráter meramente interpretativo da Resolução nº 4.240/10.

A Fiscalização ressalta também que, a propósito do Recurso de Revisão impetrado pelo estado de Minas Gerais contra a decisão emanada da 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG (Acórdão nº 22.418/17/1ª), o julgamento foi pela reformulação da decisão recorrida em razão de não existir suporte, na legislação tributária, para que sentenças, que representem exclusão de crédito tributário, sejam proferidas por via de interpretação, devendo, pelo contrário, ser observada literalmente a previsão constante da legislação.

Na sequência, lembra que a Resolução nº 4.240/10 e suas alterações posteriores, veiculadas pela Resolução nº 4.669/14, foram editadas conforme estabelecido na legislação de regência, ou seja, no § 3º do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, onde encontra-se previsto que “a apropriação do crédito a que se refere este artigo será proporcional ao índice de industrialização do produto, observado o disposto em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autoridade lançadora esclarece ainda que o Índice de Industrialização do leite no Estado é apurado pela comparação entre a quantidade total adquirida de leite em estado natural e a quantidade total de leite empregado nas saídas que não enquadrem nas disposições do art. 487 da do Anexo IX do RICMS/02, conforme art. 2º da Resolução nº 4.240/10.

Assevera que a Resolução nº 4.669, de 05/06/14, acrescentou os §§ 6º, 7º e 8º ao art. 2º da Resolução nº 4.240/10, passando a permitir a inclusão das aquisições de leite concentrado ou em pó na apuração da quantidade total de litros de leite adquirido em estado natural, (variável “ $\sum B$ ” do índice de industrialização). Entretanto, pondera que o art. 4º da Resolução nº 4.669/14 estabelece a vigência dessas alterações a partir de 01/06/14, desde que mediante requerimento do contribuinte à Delegacia Fiscal de sua circunscrição, devendo-se considerar, ainda, de acordo com o § 7º, a utilização do fator de conversão previsto em laudo técnico anexado ao pedido pelo contribuinte e referendado pelo titular da Delegacia Fiscal.

Conclui que a alteração introduzida pela Resolução nº 4.669/14 tem por fim ampliar o benefício fiscal concedido ao setor e não corrigir um equívoco, pois, se assim fosse, haveria de constar no texto da referida Resolução a convalidação dos procedimentos realizados em períodos anteriores a 01/06/14.

Feito isto, informa que a Impugnante somente protocolizou o requerimento, para a conversão do leite concentrado ou em pó em leite em estado natural no dia 01/10/15, tendo sido autorizado pelo Delegado Fiscal da DF/Uberlândia, somente a partir dessa data, a incluir as entradas de leite concentrado ou em pó na apuração do índice de industrialização para determinar o montante de crédito a ser apropriado.

Assevera que as alegações da Impugnante não encontram supedâneo na decisão proferida no Acórdão nº 4.826/17/CE, pois a mesma não permitiu a inclusão das aquisições de leite concentrado ou em pó na apuração da quantidade total de litros de leite adquirido em estado natural, por período de apuração, (variável “ $\sum B$ ” do Índice de Industrialização) nos períodos anteriores ao protocolo do requerimento, como requer a Impugnante.

Além disso, lembra que a decisão da Câmara Especial, neste particular, manteve a decisão proferida pela 1ª Câmara, que foi tomada de forma unânime, e não foi objeto de recurso.

No tocante às alegações da Impugnante quanto ao fato de que o Fisco não poderia ter incluído nos cálculos do estorno as operações de exportação, a Fiscalização destaca que estas não encontram respaldo na legislação tributária.

Relata que o estado de Minas Gerais concedeu um tratamento tributário específico para as operações com leite produzido em seu território, sendo que o programa de incentivo à produção e à industrialização do leite está regulamentado nos Capítulos LXII e LXV do Anexo IX do RICMS/02, e abrange toda a cadeia de produção e industrialização do leite, iniciando no produtor rural indo até o estabelecimento industrial.

Destaca os arts. 459, 461, 485 e 488 do Anexo IX do RICMS/02, e assevera que o objetivo da norma é que o crédito do ICMS concedido à cadeia de produção e

industrialização do leite, que tem origem no produtor rural, chegue no estabelecimento que processar a industrialização neste Estado.

Constata que todo o crédito de ICMS do programa de incentivo à produção e à industrialização do leite é gerado no produtor rural, sendo o mesmo transferido aos estabelecimentos industriais sem que o débito equivalente tenha sido promovido pelo produtor, seja em razão do benefício do crédito presumido, concedido ao produtor rural pessoa física, ou da redução do imposto devido, concedido ao produtor rural pessoa jurídica.

Desta forma, portanto, ressalta que o crédito de ICMS oriundo da cadeia de produção e industrialização do leite não está sujeito ao princípio da não cumulatividade do imposto previsto no art. 19 da Lei Complementar 87/96, no art. 28 da Lei nº 6.763/75 e no art. 62 do RICMS/02.

Conclui que o impedimento de estorno dos créditos vinculados aos produtos exportados, estipulado no art. 21, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 71, § 3º, inciso I, do RICMS/02, não se aplica aos créditos oriundos da cadeia de produção e industrialização do leite, diversamente do que fora alegado pela Impugnante.

Destaca ainda que a admissão de tais créditos sujeita-se às seguintes condições:

- que o leite seja destinado à industrialização no Estado;
- que o leite resulte em produtos acondicionados pelo industrializador em embalagem própria para consumo;
- que, no caso de transferência de produtos acondicionados em embalagem própria para consumo para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outro Estado, o crédito somente será mantido quando a operação for efetuada por um centro de distribuição do industrial;
- que a apropriação do crédito será proporcional ao índice de industrialização do leite no Estado;
- que a operação de saída promovida pelo estabelecimento industrializador esteja sujeita à incidência do ICMS.

Assevera também que, ao incluir as operações de exportação na apuração do valor do estorno do crédito de ICMS, oriundo da cadeia de produção e de industrialização do leite, apenas apurou o crédito que não era passível de apropriação em razão de que tais operações de saída (exportações) não são sujeitas ao ICMS.

Argui que a manutenção dos créditos vinculados às operações posteriores de exportação, prevista no art. 21, § 2º, da Lei Complementar 87/96 e no art. 71, § 3º, inciso I do RICMS/02, somente se aplica aos créditos provenientes de operações tributadas e levadas a débito na operação anterior, o que não ocorre no presente caso.

Argui que as alegações da Impugnante de que na apuração do Índice de Industrialização do leite no Estado, devem ser levadas em consideração apenas as entradas de leite adquirido com crédito de ICMS, nos termos do art. 461 e 485 do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo IX do RICMS/02, e não o total de litros de leite adquirido pelo estabelecimento, não encontram respaldo na legislação.

Destaca que o § 3º do art. 487, transcrito, não detalha quais aquisições de leite deverão ser consideradas na apuração do índice de industrialização, como alegado pela Impugnante, apenas estipula que deverá ser observado o disposto em Resolução do Secretário de Estado de Fazenda (no caso, a Resolução nº 4.240/10).

A Fiscalização informa, ademais, que o índice de Industrialização do leite no Estado (I.I.), conforme estabelecido no art. 2º do Resolução nº 4.240/10, é calculado a partir da comparação entre a quantidade *total* de litros de leite em estado natural adquirida pelo estabelecimento industrial ou de cooperativa de produtor rural e a quantidade *total* de litros de leite empregados por esses contribuintes nas saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 do Anexo IX do RICMS/02.

Na apuração do Índice de Industrialização do leite no Estado, seja no levantamento da quantidade das entradas (variável “ ΣB ” do índice), seja na quantidade empregada nas saídas que não se enquadrem nas disposições do art. 487 (variável “ ΣA ” do índice), não está previsto que deverão ser consideradas somente as aquisições de leite com o tratamento tributário previsto nos arts. 461 e 485, à vista do disposto no art. 2º da Resolução nº 4.240/10.

Ao contrário, ainda segundo a Fiscalização, deve ser considerada “a quantidade total”, tanto na apuração da variável “ ΣA ”, quanto na apuração da variável “ ΣB ” do Índice de Industrialização, conforme literalmente previsto no *caput* do art. 2º e nos incisos I e II do § 1º do mesmo artigo.

Ao final, requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 157/177, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de novembro de 2013 a agosto de 2017, relativos às entradas de leite em estado natural, adquirido de cooperativas e de indústrias de laticínios, localizadas neste Estado, não industrializados no estabelecimento ou não embalados para consumo e vendidos ou transferidos para outras unidades da Federação.

Cabe reiterar que referida irregularidade é decorrente de diferença na apuração do Índice de Industrialização do Leite no Estado (I.I.), a qual se deu em desacordo com as disposições contidas nos §§ 2º e 3º do art. 487 e no § 3º do art. 488, todos do Anexo IX do RICMS/02, bem como no art. 1º, parágrafo único, e art. 2º, ambos da Resolução nº 4.240/10.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

A irregularidade foi apurada através de auditoria fiscal em documentos e arquivos eletrônicos constantes da Escrituração Fiscal Digital – EFD – transmitidos à SEF pela Autuada.

Inicialmente cabe esclarecer que o leite produzido em Minas Gerais, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação, possui benefício fiscal consistente na possibilidade de repasse dos créditos de ICMS do produtor rural até o estabelecimento industrial que processar a respectiva industrialização.

A Fiscalização menciona que a irregularidade constatada deve-se ao fato de a Autuada ter efetuado estorno a menor, mediante aplicação do Índice de Industrialização do leite no Estado (I.I.) em desacordo com os termos do art. 1º, parágrafo único e art. 2º da Resolução nº 4.240/10, e art. 487, § 2º e 3º, do Anexo IX do RICMS/02.

Registra-se, ademais, que a Impugnante, em 01/10/15, requereu à Delegacia Fiscal de Uberlândia, nos termos do § 6º do art. 2º da Resolução nº 4.240/10, autorização para que as aquisições de leite em pó ou concentrado, adquiridos para serem utilizados como insumo em sua produção, fossem consideradas na apuração da quantidade total de litros de leite adquirido em estado natural, tendo sido deferido o pedido pela Delegacia Fiscal em 15/10/15 (Ofício nº 0372/15), e-mail e Ofício nº 0002/16, de 05/01/16.

Cabe trazer à baila a legislação que cuida do assunto:

Lei nº 6.763/75

Art. 20-I. O produtor rural de leite, nas operações internas de saída de até 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros de leite por ano, em estado natural, poderá optar nestas operações, ainda que suas saídas sejam superiores a essa quantidade, pela apuração do ICMS pelo sistema normal, ficando reduzido o imposto a recolher, por período de apuração ou por operação, aos seguintes percentuais:

I - 5% (cinco por cento), quando a quantidade for de até 182.500 (cento e oitenta e dois mil e quinhentos) litros de leite;

II - 10% (dez por cento), quando a quantidade for superior a 182.500 (cento e oitenta e dois mil e quinhentos) litros e igual ou inferior a 328.500 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos) litros de leite;

III - 20% (vinte por cento), quando a quantidade for superior a 328.500 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos) litros e igual ou inferior a 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros de leite.

(...)

§ 7º O regulamento disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quando se tratar de produtor em início de atividade.

(...)

Art. 20-K. As reduções previstas no art. 20-I desta Lei aplicam-se aos casos em que, do leite adquirido no regime de que trata esta seção, resultem produtos acondicionados em embalagem própria para consumo remetidos pelo próprio fabricante em operação sujeita à incidência do ICMS.

§ 1º Quando se tratar de transferência de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outro Estado, os benefícios mencionados neste artigo somente se aplicam nas hipóteses autorizadas em regime especial concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda ou quando efetuada por centro de distribuição, nos termos e condições do regulamento.

O Anexo IX do RICMS/02, em seu art. 461 dispõe sobre o benefício ao produtor rural pessoa física:

Art. 461. O produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física, nas operações internas de saída de leite em estado natural de até 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros por ano, poderá optar nestas operações, ainda que suas saídas excedam a essa quantidade, pela tributação normal, hipótese em que fica assegurado crédito presumido equivalente ao valor do imposto devido na operação em substituição aos demais créditos por entradas de mercadorias ou utilização de serviços. (Resolução nº 4.240/2010)

§ 1º O tratamento tributário previsto no caput aplica-se somente nos casos em que o leite seja destinado à industrialização no Estado e resulte em produtos acondicionados pelo industrializador em embalagem própria para consumo, ou quando autorizado em regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, desde que, em qualquer caso, a operação subsequente promovida pelo industrializador esteja sujeita à incidência do ICMS.

§ 2º O imposto destacado nas notas fiscais relativas às operações submetidas ao tratamento tributário previsto neste artigo poderá ser apropriado pelo destinatário, a título de crédito, desde que observadas as disposições dos arts. 487 e 488 desta Parte.

O produtor rural pessoa jurídica possui o benefício previsto no art. 485 do mesmo Anexo IX:

Art. 485. Nas operações internas com leite em estado natural, o produtor rural inscrito no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cadastro de Contribuintes do ICMS poderá renunciar ao diferimento a que se refere o art. 483 nas saídas de até 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros por exercício financeiro, ainda que suas saídas excedam a essa quantidade no exercício, e debitar-se do ICMS, ficando o saldo devedor apurado no respectivo período de apuração reduzido aos seguintes percentuais: (Resolução nº 4.240/2010)

I - 5% (cinco por cento), quando a quantidade for de até 182.500 (cento e oitenta e dois mil e quinhentos) litros;

II - 10% (dez por cento), quando a quantidade for superior a 182.500 (cento e oitenta e dois mil e quinhentos) e igual ou inferior a 328.500 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos) litros;

III - 20% (vinte por cento), quando a quantidade for superior a 328.500 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos) e igual ou inferior a 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros.

§ 1º As reduções previstas nos incisos do caput deste artigo aplicam-se aos casos em que, do leite adquirido resultem produtos acondicionados em embalagem própria para consumo remetidos pelo próprio fabricante em operação sujeita à incidência do ICMS.

§ 2º Para fins de apuração do saldo devedor, serão abatidos do valor do imposto destacado nas notas fiscais somente os créditos relacionados com a produção do leite.

Dispõe o Anexo IX ainda sobre a apropriação dos créditos de ICMS nas aquisições dos produtores supracitados:

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

(...)

§ 2º Na hipótese de transferência de produtos acondicionados em embalagem própria para consumo para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outro Estado, o crédito somente será mantido quando a operação for efetuada por meio do centro de distribuição do industrial.

§ 3º A apropriação do crédito a que se refere este artigo será proporcional ao índice de

industrialização do produto, observado o disposto em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

§ 4º Regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação poderá estabelecer outras hipóteses de manutenção de créditos relativos à aquisição de leite com o tratamento tributário a que se refere o art. 485 desta Parte.

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

(...)

§ 3º O valor do crédito a ser transferido deverá corresponder ao apropriado na entrada de leite submetido ao tratamento tributário a que se refere o art. 485 na proporção das mercadorias cujas saídas foram alcançadas pelo diferimento do imposto.

§ 4º O crédito recebido em transferência nos termos do § 3º será apropriado pelo destinatário desde que o leite seja destinado à industrialização no Estado, resulte em produtos acondicionados pelo industrializador em embalagem própria para consumo e a operação subsequente por ele promovida esteja sujeita à incidência do ICMS.

Efeitos de 28/11/2013 a 30/04/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.355, de 27/11/2013:

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

Depreende-se da leitura dos dispositivos legais supratranscritos que a fruição do benefício atribuído à cadeia de leite depende do atendimento às seguintes condições:

- que o leite seja industrializado em estabelecimento no estado e que os produtos resultantes da industrialização sejam acondicionados pelo industrializador em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

embalagem própria para consumo e, mais que isso, que a operação promovida pelo industrializador seja sujeita à incidência do ICMS (art. 461, §§ 1º e 2º, e art. 488, § 4º);

- que os produtos acondicionados em embalagem própria para consumo, quando transferidos para estabelecimento do mesmo titular para outra unidade da Federação, sejam transferidos por centro de distribuição ou estabelecimento que detenha regime especial específico (art. 487, §§ 2º e 4º);

- que o valor do crédito a ser transferido corresponda ao apropriado na entrada de leite, na proporção das mercadorias cujas saídas foram alcançadas pelo diferimento do imposto (§ 3º do art. 488);

- que, caso não atendidas as condições impostas para apropriação do crédito incentivado, deverá ser efetuado o respectivo estorno, com a aplicação de índice de industrialização, nos termos da Resolução nº 4.240/10 (art. 487, § 3º).

Relata o Fisco que a Autuada adquiriu leite, em operações internas, apenas de cooperativas e estabelecimentos industriais mineiros, não tendo adquirido diretamente de produtores rurais, portanto, com o benefício fiscal previsto no art. 488 da Parte IX do RICMS/02.

Mediante a análise das notas fiscais de aquisição de leite não foi possível identificar qual tratamento tributário restou aplicado à operação. Em razão disso, o Fisco intimou a Autuada a individualizar a quantidade de leite adquirida, por situação tributária (se sem benefício, conforme art. 483 ou se com o benefício previsto no art. 488).

Em atendimento à intimação, a ora Impugnante informou que consta de uma mesma nota fiscal tanto o leite adquirido com o tratamento tributário previsto no art. 483, quanto o leite adquirido com o tratamento tributário previsto no art. 488, ambos do Anexo IX do RICMS/02 e que, para separá-los, utiliza-se do “Demonstrativo das Notas Fiscais Complementares sobre Fornecimento”, informado pela Cooperativa Central dos Produtores Rurais de Minas Gerais, CNPJ 17.249.111/0001-39, que relaciona a quantidade adquirida com diferimento do ICMS, nos termos do art. 483, em cada período de apuração, conforme documento constante do Anexo V do PTA (fls. 90/100).

A Fiscalização, então, com base nas informações repassadas pela Contribuinte, apurou o Índice de Industrialização do leite no Estado e o valor total do crédito a ser estornado, nos termos da Resolução nº 4.240/10, deduzindo os valores já estornados pela Autuada, conforme planilhas do Anexo II (fls. 24/29).

Em sua Defesa, a Impugnante alega que a apuração realizada pelo Fisco está incorreta pelas seguintes razões:

- não foram incluídas no cálculo do Índice de Industrialização do leite no Estado, em todo o período autuado, as aquisições de leite concentrado ou em pó, para apuração do total de leite adquirido em estado natural, mas somente a partir de outubro de 2015;

- que foram incluídos nos cálculos do estorno as operações de exportação, em desacordo com o disposto no § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96 e no §

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3º do art. 71 do RICMS/02, que determinam não ser cabível o estorno de crédito quando da exportação de produtos;

- que na apuração do Índice de Industrialização do leite no Estado devem ser levadas em consideração somente as entradas de leite com o tratamento tributário previsto nos arts. 461 e 485 do Anexo IX do RICMS/02, ou seja, o leite adquirido com crédito de ICMS, e não o total de litros de leite adquirido pelo contribuinte, conforme estabelece o § 3º do art. 487 do Anexo IX do RICMS/02 e a Resolução nº 4.240/10.

Primeiro cabe esclarecer que a Resolução nº 4.240/10 não criou ou limitou direitos, apenas detalhou o que já estava previsto no RICMS/02, e foi editada conforme determinação do § 3º do art. 487 do Anexo IX do RICMS/02, *in verbis*:

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

De acordo com o disposto no § 3º do art. 487 do Anexo IX do RICMS/02, a apropriação pelo destinatário do crédito do imposto destacado nas notas fiscais relativas às operações submetidas ao tratamento tributário previsto no art. 485, será proporcional ao índice de industrialização do produto no estado, observado o disposto na Resolução nº 4.240/10, notadamente em seu art. 2º, nos seguintes termos, até a data de 01/06/14:

Art. 1º Esta Resolução estabelece procedimentos para a apropriação do crédito relativo à entrada de leite adquirido com o tratamento tributário a que se referem os arts. 461 e 485, ambos da Parte 1 do Anexo IX do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Parágrafo único. A apropriação do crédito relativo às operações a que se refere o caput será proporcional ao índice de industrialização do leite no Estado, conforme previsto no § 3º do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS.

Art. 2º O Índice de Industrialização do leite no Estado (I.I.) será calculado a partir da comparação entre a quantidade total de litros de leite em estado natural adquirida pelo estabelecimento industrial ou por cooperativa de produtor rural e a quantidade total de litros de leite empregados por esses contribuintes nas saídas que não se enquadrem nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS.

§ 1º O índice de industrialização do leite no Estado (I.I.) será apurado pelo contribuinte conforme a seguinte fórmula:

"I.I. no Estado = $[1 - (\Sigma A / \Sigma B)]$ ", onde:

I - " ΣA " é a quantidade total de litros de leite empregados nas saídas não enquadradas nas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS, por período de apuração;

II - “ ΣB ” é a quantidade total de litros de leite adquirido em estado natural, por período de apuração.

(...)

§ 3º Para efeitos do disposto no caput e no inciso I do § 1º deste artigo, consideram-se como saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS:

I - a saída de leite em estado natural ou de produtos derivados não acondicionados em embalagem própria para consumo, exceto na hipótese prevista no art. 488 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS;

II - a transferência de produtos acondicionados em embalagem própria para consumo, para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro Estado, não efetuada por centro de distribuição ou fora das hipóteses autorizadas em regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação (SUTRI);

III - as saídas não tributadas.

(Grifou-se).

É relevante destacar que o Índice de Industrialização do leite (I.I.), que estabelece o percentual de aproveitamento de crédito presumido nas aquisições de leite *in natura* de produtores rurais e de cooperativas, é apurado pela fórmula: “I.I. no Estado = $[1 - (\Sigma A / \Sigma B)]$ ”, sendo o seu exato entendimento o cerne da questão.

Aduz a Autuada que o estorno do crédito tributário está incorreto, pois o Fisco não considerou no cálculo do índice de industrialização do leite no Estado, no período anterior a outubro de 2015, as aquisições de leite concentrado ou em pó, para apuração do total de leite adquirido em estado natural.

Sustenta que, com as alterações introduzidas pela Resolução nº 4.669, de 04/06/14, o leite concentrado ou em pó passou a figurar dentre as entradas, corrigindo um equívoco na interpretação do dispositivo, o que, segundo seu entendimento, endossa o procedimento adotado pela Contribuinte.

Cita o Acórdão nº 4.826/17/CE, entendendo que na decisão proferida foi permitido a inclusão das aquisições de leite concentrado ou em pó, inclusive para as operações realizadas antes da edição das alterações promovidas pela Resolução nº 4.669/14, na apuração do total de litros e leite adquirido em estado natural.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

Veja-se o teor da Resolução nº 4.669/14:

RESOLUÇÃO Nº 4.669, DE 4 DE JUNHO DE 2014
(MG de 05/06/2014)

Altera a Resolução nº 4.240, de 3 de agosto de 2010, que estabelece procedimentos para a apropriação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do crédito relativo à entrada de leite adquirido com o tratamento tributário a que se referem os arts. 461 e 485, ambos da Parte 1 do Anexo IX do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

(...)

Art. 1º O art. 2º da Resolução nº 4.240, de 3 de agosto de 2010 fica acrescido dos §§ 6º, 7º e 8º, com a seguinte redação:

“Art.2º ...

§ 6º O contribuinte que adquirir leite concentrado ou em pó para ser utilizado como insumo em sua produção **poderá requerer**, à Delegacia Fiscal ou Delegacia Fiscal de Trânsito de sua circunscrição, autorização para que a quantidade adquirida destes produtos seja considerada na apuração da quantidade total de litros de leite adquirido em estado natural, por período de apuração, de que trata o inciso II do § 1º.

§ 7º Para os efeitos do disposto no § 6º, as aquisições de leite concentrado ou em pó deverão ser convertidas em quantidade equivalente de leite em estado natural, apurada no Demonstrativo Mensal de Aquisições de Leite Desidratado constante do Anexo III desta Resolução, utilizando no cálculo fator de conversão previsto em laudo técnico anexado pelo contribuinte ao pedido e referendado pelo titular da Delegacia Fiscal ou Delegacia Fiscal de Trânsito de sua circunscrição.

§ 8º Na hipótese do § 6º, as quantidades de leite desidratado convertidas nos termos do § 7º deverão ser somadas às aquisições de leite em estado natural constantes do Quadro A do Anexo II desta Resolução, para fins de apuração do Índice de Industrialização do leite no Estado (I.I).”
(nr)

Art. 2º O Anexo II da Resolução nº 4.240, de 2010, passa a vigorar com a seguinte alteração:

Art. 3º A Resolução nº 4.240, de 2010, fica acrescida do Anexo III, com a seguinte redação:

Art. 4º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos para alcançar as operações realizadas a partir de 1º de junho de 2014.

(Grifou-se).

Verifica-se que o citado diploma legal introduziu alteração na Resolução nº 4.240/10, acrescentando-lhe os §§ 6º, 7º e 8º ao seu art. 2º.

Constata-se que o referido § 6º incluiu as entradas de leite concentrado ou em pó para apuração do cálculo do índice de industrialização, sobre o qual será

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

calculado o valor do crédito presumido nas aquisições de leite de produtores rurais e cooperativas mineiras a ser apropriado pela indústria.

Entretanto, como bem ressaltado pela Fiscalização, o art. 4º da Resolução nº 4.669/14 estabelece a vigência dessas alterações a partir de 01/06/14, desde que mediante requerimento do contribuinte à Delegacia Fiscal de sua circunscrição, devendo, ainda, de acordo com o § 7º, utilizar fator de conversão previsto em laudo técnico anexado ao pedido e referendado pelo titular da Delegacia Fiscal.

Está claro, portanto, que a inclusão de leite concentrado e leite em pó nas entradas, para cálculo do índice de industrialização, somente é admissível em operações realizadas a partir de 01/06/14, desde que requerido pelo contribuinte ao Delegado Fiscal e desde que instruído com laudo técnico relativo ao fator de conversão em litros utilizados.

Consoante salientado pela Autoridade lançadora, a Contribuinte requereu à Delegacia Fiscal de Uberlândia, mediante o documento de protocolo nº 682197 (fls. 103/104), em 01/10/15, autorização para que a quantidade de leite concentrado e em pó, utilizado como insumo na produção, fosse considerada na apuração da quantidade total de litros de leite adquirido em estado natural, ocasião em que anexou o laudo técnico contendo o referido fator de conversão.

Conforme Ofício nº 0372/15, da Delegacia Fiscal de Uberlândia, foi deferido o pedido, em 15/10/15, em caráter provisório, no período de 01/10/15 a 30/11/15, e, mediante o Ofício nº 0002/2016, de 05/01/16, o deferimento se deu por prazo indeterminado.

Portanto, não resta dúvida de que a Impugnante somente poderia incluir o leite concentrado e em pó na apuração da quantidade total de litros de leite adquirido em estado natural a partir de 01/10/15, de acordo com as alterações veiculadas pela Resolução nº 4.669/14.

No tocante à decisão consubstanciada no Acórdão nº 4.826/17/CE, apontado pela Impugnante, é equivocada o entendimento de que foi permitido a inclusão das aquisições de leite concentrado ou em pó, inclusive para as operações realizadas antes da edição das alterações promovidas pela Resolução nº 4.669/14, na apuração do total de litros e leite adquirido em estado natural, vale dizer, “Σ B” do índice de industrialização.

Como bem destacou o Fisco, o referido Acórdão reformou a decisão emanada da 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, Acórdão nº 22.418/17/1ª, a partir de recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual.

ACÓRDÃO: 4.826/17/CE

RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

ORIGEM: DF/UBERABA

EMENTA

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE LEITE CRU – ÍNDICE DE INDUSTRIALIZAÇÃO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS DE ENTRADA, DECORRENTE DE DIFERENÇA NA APURAÇÃO DO ÍNDICE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO LEITE NO ESTADO (I.I.), EM DESACORDO COM AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO § 2º DO ART. 461 E § 3º DO ART. 487, AMBOS DO ANEXO IX DO RICMS/02 E DO ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO E ART. 2º DA RESOLUÇÃO Nº 4.240/10. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, ESTA ÚLTIMA MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO), EM RAZÃO DA REINCIDÊNCIA, NOS TERMOS DO ART. 53, § § 6º E 7º DA CITADA LEI. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. REFORMADA, EM PARTE, A DECISÃO ANTERIOR PARA NÃO EXPURGAR DO CÁLCULO DO ÍNDICE DE INDUSTRIALIZAÇÃO OS VALORES RELATIVOS AOS PRODUTOS RESULTANTES DAS ENTRADAS DE LEITE PRÉ-CONDENSADO E DE LEITE EM PÓ. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

DECISÃO

(...)

APÓS JUSTIFICAR TAL ENTENDIMENTO, INCLUSIVE MEDIANTE REFERÊNCIA À CONSULTA DE CONTRIBUINTES Nº 098/2013, FORMULADA PELA “NESTLÉ BRASIL LTDA.” ACERCA DO TEMA, CONCLUIU-SE QUE “A INCLUSÃO DE LEITE CONCENTRADO E LEITE EM PÓ NAS ENTRADAS, PARA CÁLCULO DO ÍNDICE DE INDUSTRIALIZAÇÃO, SÓ É POSSÍVEL EM OPERAÇÕES REALIZADAS A PARTIR DE 01/06/14, DESDE QUE REQUERIDO PELO CONTRIBUINTE AO DELEGADO FISCAL E INSTRUÍDO COM LAUDO TÉCNICO A RESPEITO DO FATOR DE CONVERSÃO EM LITROS UTILIZADOS.

DESSA FORMA, CONCLUI-SE QUE A ALTERAÇÃO INTRODUZIDA PELA RESOLUÇÃO Nº 4.669/14 TEM POR FIM AMPLIAR O BENEFÍCIO FISCAL QUE O ESTADO CONCEDE AO SETOR E NÃO CORRIGIR ERRO CONFORME ENTENDE A AUTUADA, POIS, SE ASSIM FOSSE, HAVERIA DE CONSTAR NO TEXTO DA REFERIDA RESOLUÇÃO A CONVALIDAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS REALIZADOS EM PERÍODOS ANTERIORES A 01/06/14”. (GRIFOU-SE)

DESTE MODO, NESTE PARTICULAR, INEXISTE IRRESIGNAÇÃO DO RECORRENTE.

VERIFICA-SE QUE A IRRESIGNAÇÃO RESIDE ESPECIFICAMENTE NO TOCANTE À INTERPRETAÇÃO DA VARIÁVEL “Σ A” DO CITADO ÍNDICE DE INDUSTRIALIZAÇÃO (I.I.), ATINENTE À “QUANTIDADE TOTAL DE LITROS DE LEITE EMPREGADOS NAS SAÍDAS NÃO ENQUADRADAS NAS DISPOSIÇÕES DO ART. 487 DA PARTE 1 DO ANEXO IX DO RICMS/02, POR PERÍODO DE APURAÇÃO”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEGUNDO A DECISÃO RECORRIDA, DEVEM SER CONSIDERADOS NESSA PARCELA:

- NO PERÍODO ANTERIOR A 01/10/14: APENAS OS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS A PARTIR DO LEITE RECEBIDO EM ESTADO NATURAL; E

- A PARTIR DE 01/10/14: TAMBÉM OS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS A PARTIR DAS ENTRADAS DE LEITE DESIDRATADO (CONCENTRADO OU EM PÓ), COM SUPEDÂNEO NAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA RESOLUÇÃO Nº 4.669/14.

OCORRE, TODAVIA, QUE A CITADA RESOLUÇÃO NÃO VEICULOU QUALQUER ALTERAÇÃO NA SISTEMÁTICA DE CÁLCULO DA GRANDEZA “ Σ A”, INTEGRANTE DO ÍNDICE DE INDUSTRIALIZAÇÃO, O QUE DESAUTORIZA A CONCLUSÃO QUE AFINAL PREVALECEU NA DECISÃO.

(...)

COMO SE PODE CONSTATAR ACIMA, AS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA NOVA LEGISLAÇÃO DIZEM RESPEITO EXCLUSIVAMENTE A UMA PARTE DA EQUAÇÃO, VALE DIZER, À VARIÁVEL “ Σ B” DO ÍNDICE DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NA MEDIDA EM QUE PASSOU A ADMITIR A POSSIBILIDADE DE QUE SEJAM CONSIDERADAS TAMBÉM AS AQUISIÇÕES DE LEITE CONCENTRADO OU EM PÓ.

TAIS INOVAÇÕES RESULTAM DE UMA DECISÃO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA E, CONFORME EXPRESSAMENTE CONSIGNADO NA DECISÃO RECORRIDA, CONFIGURAM UMA AMPLIAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO AO SETOR.

DESSE MODO, NÃO DEVE SER MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA HAJA VISTA QUE NENHUMA ALTERAÇÃO NORMATIVA OCORREU NO TOCANTE À DISCIPLINA DE APURAÇÃO DA VARIÁVEL “ Σ A” DO MENCIONADO ÍNDICE DE INDUSTRIALIZAÇÃO (QUANTIDADE TOTAL DE LITROS DE LEITE EMPREGADOS NAS SAÍDAS NÃO ENQUADRADAS NAS DISPOSIÇÕES DO ART. 487 DA PARTE 1 DO ANEXO IX DO RICMS/02), INEXISTINDO, PORTANTO, SUPORTE NA LEGISLAÇÃO PARA QUE ISTO SEJA FEITO POR VIA DE INTERPRETAÇÃO.

(GRIFOS NO ORIGINAL)

Como restou consignado na decisão prolatada no Acórdão nº 4.826/17/CE “a alteração introduzida pela Resolução nº 4.669/14 tem por fim ampliar o benefício fiscal que o Estado concede ao setor e não corrigir erro, pois, se assim fosse, haveria de constar no texto da referida Resolução a convalidação dos procedimentos realizados anteriores a 01/06/14”, exatamente de acordo com o entendimento da Fiscalização.

Cabe destacar ainda que, conforme deixou consignado a Egrégia Câmara “tais inovações resultam de uma decisão de política tributária e configuram uma ampliação do benefício fiscal concedido ao setor”.

Registre-se, por oportuno, que durante a sustentação oral proferida na sessão de julgamento, o ilustre Procurador da Impugnante reconheceu que a decisão

objeto do Acórdão nº 4.826/17/CE efetivamente concluiu no sentido defendido pela Fiscalização.

Isto posto, também não merece prosperar o argumento de que as operações de exportação não poderiam ser incluídas no cálculo do índice para estorno de créditos.

Alega a Impugnante que a inclusão das operações de exportação no cálculo estaria em desacordo com o disposto no § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96 e no § 3º do art. 71 do RICMS/02, que determinam não ser cabível o estorno de crédito quando da exportação de produtos.

Todavia, não lhe assiste razão.

Para fins de deslinde da questão é crucial que se tenha em conta o fato de que, nas operações de aquisição (entrada) do leite efetuadas pela Autuada, sequer existiu destaque do ICMS. Com efeito, as suas aquisições foram feitas junto a cooperativas, ao abrigo do diferimento do imposto.

Assim sendo, tendo presente que as exportações ora consideradas foram realizadas pela Impugnante e, demais disso, considerando-se que as operações relativas às suas próprias aquisições **não** ensejaram qualquer destaque do ICMS, é de se ressaltar que inexistente qualquer dispositivo legal ou regulamentar que sustente o alegado direito a manter créditos relativos a etapas anteriores da cadeia de comercialização da mercadoria e, mais que isso, pertinentes a operações realizadas por terceiros.

Não se está a discutir aqui eventual direito à manutenção de créditos decorrentes das aquisições de leite efetuadas diretamente pela Impugnante. Ao revés, a Autuada pretende que lhe seja garantida a transferência e a manutenção de créditos relativos às aquisições *feitas pelo seu fornecedor*, em etapa anterior à sua aquisição dos insumos.

Com efeito, **não** se reputa aplicável à hipótese dos autos a regra constitucional da não cumulatividade e tampouco o comando, também de índole constitucional, que assegura aos exportadores a manutenção do crédito relativo às suas aquisições, uma vez que, reitera-se, sequer inexistente ICMS destacado nas aquisições efetuadas pela Impugnante, a ensejar o pretendido creditamento.

Em outras palavras, a transferência dos créditos relativos à produção de leite, desde o produtor rural até o estabelecimento industrializador, configura **benefício fiscal**, tanto assim que integra o rol de que trata o Decreto Estadual nº 47.394/18, que publica a relação dos atos normativos relativos a benefícios fiscais referentes ao ICMS, estabelecidos em desacordo com a Constituição Federal, para fins de remissão de créditos tributários e de reinstituição de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros fiscais, nos termos da Lei Complementar Federal nº 160, de 7 de agosto de 2017.

Logo, em se tratando de benefício fiscal, o aproveitamento de tais créditos por parte do beneficiário (no caso, a Impugnante) sujeita-se aos limites e condições estipulados pelo próprio ente tributante concessor do referido favor fiscal, o qual, a toda evidência, pode validamente determinar o estorno dos créditos na proporção das exportações efetuadas.

Dito de outro modo, não estando obrigado a suportar, no estabelecimento industrial, os créditos a que fazem jus estabelecimentos diversos, o estado de Minas Gerais assim o faz por mera liberalidade, razão pela qual pode delimitar o alcance do referido favor fiscal conforme lhe aprouver, não havendo que ser oposto, *in casu*, o argumento de que as regras gerais da não cumulatividade assegurariam a manutenção de tais créditos, uma vez que, à luz dessas mesmas regras gerais, o creditamento sequer teria ocorrido.

Como se não bastasse, há de ser lembrado, ademais, o comando contido no art. 111 do Código tributário Nacional, que determina que seja conferida interpretação literal às disposições relativas a benefícios fiscais.

Vale destacar que a apuração do estorno do crédito promovido pelo Fisco, refere-se somente às aquisições de leite com o benefício fiscal concedido à cadeia de produção e industrialização do leite, não estando incluídos outros créditos referentes às aquisições de outras matérias primas, leite adquirido de outros estados, materiais de embalagem, energia elétrica aplicada no processo industrial, etc.

Ademais, a que se destacar que a Resolução nº 4.240/10 em seu Anexo II – Demonstrativo Mensal de Apropriação e Estorno de Crédito - quadro B – Saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, inclui as saídas não tributadas (isentas e para o exterior).

Alega ainda a Impugnante que a divergência entre o cálculo do estorno por ela realizado e o apurado pela Fiscalização decorre também do fato do Fisco ter considerado o total de litros de leite adquirido pela Contribuinte, e não apenas as entradas de leite com o tratamento tributário previsto nos arts. 461 e 485 do Anexo IX do RICMS/02, ou seja, deve ser excluído o leite com crédito diferido, como está estabelecido no § 3º do art. 487 do Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.240/10.

Entretanto, tal entendimento é equivocado.

Primeiro cabe esclarecer que o § 3º do art. 487, não detalha quais aquisições de leite deverão ser consideradas na apuração do índice de industrialização, como alegado pela Impugnante, apenas estabelece que “deverá ser observado o disposto em Resolução do Secretário de Estado de Fazenda”.

Já a Resolução nº 4.240/10, que estabelece procedimentos para a apropriação do crédito relativo à entrada de leite adquirido com o tratamento tributário a que se referem os arts. 461 e 485, do Anexo IX do RICMS/02, dispõe em seu art. 2º que o Índice de Industrialização do leite no Estado (I.I.) será calculado a partir da comparação entre a quantidade total de litros de leite em estado natural adquirida pelo estabelecimento industrial ou por cooperativa de produtor rural e a quantidade total de litros de leite empregados por esses contribuintes nas saídas que não se enquadrem nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

De todo modo, a questão reputa-se superada uma vez que a douta representação da Impugnante houve por bem, por ocasião da sustentação oral realizada durante a sessão de julgamento, retirar o pedido pertinente a este ponto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não merece reparo o trabalho fiscal, estando corretas as exigências de ICMS indevidamente apropriado, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Mariel Orsi Gameiro (Relatora) e Marcelo Nogueira de Moraes, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir o valor correspondente às exportações do cálculo do estorno dos créditos. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 07 de março de 2019.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.224/19/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001120216-44	
Impugnação:	40.010146600-32	
Impugnante:	Itambé Alimentos S/A	
	IE: 002032288.07-69	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A controvérsia diz respeito à inclusão ou não nos cálculos do estorno as operações de exportação, face à legislação federal e estadual que norteiam a operação.

No caso, a Fiscalização entende que o crédito de ICMS oriundo da cadeia de produção e industrialização do leite não está sujeito ao princípio da não cumulatividade do imposto previsto no art. 19 da Lei Complementar nº 87/96, bem como no art. 28 da Lei nº 6.763/75 e no art. 62 do RICMS/02.

Isso porque as normas de exportação de cunho federal relativas à não cumulatividade e à vedação do estorno de créditos, não se aplicam por tratar o presente instituto de produção e industrialização de leite, de benefício fiscal, determinado pelo ente tributante competente, que é o estado de Minas Gerais, que limita a fruição do respectivo benefício de acordo com o juízo que determinar.

Entretanto, razão não assiste ao lançamento relativo às operações de exportação da Impugnante.

Destaca-se que, a norma principal que embasa o argumento relativo a reserva do princípio da não-cumulatividade do ICMS, bem como da respectiva vedação ao estorno de créditos de operações que envolvem mercadorias enviadas ao exterior – exportação, tem natureza de lei complementar federal, o que supera a abrangência de uma norma estadual de benefícios fiscais – que deve orientar-se de acordo com o regramento federal.

O princípio da não cumulatividade do ICMS é disposto no art. 19 da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), conforme vemos abaixo:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Bem como a legislação mineira trata da respectiva não cumulatividade, no art. 28 da Lei nº 6.763/75 e art. 62 do Decreto 43.080/02 – RICMS/02:

Lei 6.763/75:

Art. 28. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

RICMS/02:

Art. 62. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, o princípio da não cumulatividade é “dirigido aos tributos plurifásicos, que gravam as diversas etapas de uma cadeia produtiva ou de circulação de bens ou serviços”

Considerando que respectivo princípio é abarcado de forma expressa pela legislação complementar federal, não há que se falar em limitação de sua aplicabilidade em razão da existência de benefício fiscal concedido pelo estado de Minas Gerais às operações aqui discutidas, tão somente pela competência constitucional para estabelecer tal regra.

A instituição de um benefício fiscal deve, em que pese a competência constitucional para instituir tributos e demais articulações tributárias, endossar as disposições da Lei Complementar que regulamenta o ICMS, e ainda mais a própria Constituição Federal, considerando especialmente que as normas que apresentam o benefício têm natureza de lei ordinária, decreto e resolução.

Portanto, aplicável ao caso o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Além disso, verifica-se na legislação tributária federal e estadual, o impedimento de estorno de crédito relativo às operações de mercadorias destinadas ao exterior, conforme dispõe o art. 21, parágrafo 2º da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

§ 2o Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

(Grifou-se).

Bem como, destaca-se respectiva previsão na legislação tributária mineira, conforme art. 71, § 3º, inciso I do RICMS/02:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

§ 3º Até o dia 31 de dezembro de 2032, não serão estornados créditos referentes a bens ou mercadorias e aos serviços a eles vinculados:

I - adquiridos ou recebidos no estabelecimento:

a) que venham a ser objeto de operações de exportação para o exterior;

b) integrados ou consumidos em processo de produção de mercadorias que venham a ser objeto de operação de exportação para o exterior;

Em que pese a Resolução nº 4.240/10 em seu Anexo II – Demonstrativo Mensal de Apropriação e Estorno de Crédito - quadro B – Saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, incluir as saídas não tributadas (isentas e para o exterior), trata-se de previsão que afronta as normas acima colacionadas, que possuem a natureza de lei complementar federal e lei ordinária estadual, respectivamente.

A disposição de inclusão das operações de mercadorias para fins do cálculo do índice de industrialização do leite, considerando como tributadas operações isentas e para o exterior, de forma a desconsiderar a vedação ao estorno de créditos de ICMS vinculados a tais operações, via resolução, afronta a norma jurídica posta.

Ademais, vê-se de forma clara que respectiva vedação é prevista no ordenamento jurídico tributário, o que embasa a exclusão das exportações das saídas consideradas para fins de apuração do percentual de estorno.

Portanto, a inclusão das operações de exportação no cálculo está em desacordo com o disposto no § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96 e no § 3º do art. 71 do RICMS/02, que determinam não ser cabível o estorno de crédito quando da exportação de produtos.

Sala das Sessões, 07 de março de 2019.

**Mariel Orsi Gameiro
Conselheira**