

Acórdão: 23.225/19/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001119004-74
Impugnação: 40.010146599-72
Impugnante: Itambé Alimentos S/A
IE: 002032288.03-51
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 novembro 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);

- 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. 21/26);
- Anexo III: Demonstrativo Mensal de Apropriação e Estorno de Crédito (fls. 27/63);
- Anexo IV: CD contendo as planilhas utilizados para apuração do crédito tributários, as DAPIs referentes ao período autuado, dentre outros documentos (fl. 70);
- 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. 71/73);
- Anexo VI: Cópias reprográficas, por amostragem, das notas fiscais de aquisição de leite cru em operação interna (fls. 74/89).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 92/101, 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. 118/132, refuta integralmente as alegações da Defesa.

De início, esclarece que a Impugnante não possui nenhum regime especial concedido pela Superintendência de Tributação para manutenção de créditos relativos à aquisição de leite, conforme previsto no § 4º do art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

Neste sentido, enfatiza a Fiscalização que *“o estabelecimento ora Impugnante, situado em Pará de Minas, Inscrição Estadual 02.032288-0351, no período fiscalizado, não adquiriu leite concentrado ou em pó para ser utilizado em seu processo industrial nem requereu autorização para conversão de tais produtos em leite em estado natural, para utilização na apuração do Índice de Industrialização do leite no Estado, nos termos do § 6º, do § 7º e do § 8º todos do Art. 2º da Resolução 4.240/2010, com as alterações introduzidas pela Resolução 4.669/2014”*.

Por este motivo, ainda segundo esclarecimentos prestados pela Autoridade lançadora, não foram incluídos tais produtos na apuração do valor do ICMS a ser estornado com base no Índice de Industrialização do leite no Estado, conforme previsto na Resolução nº 4.240/10, com as alterações introduzidas pela Resolução nº 4.669/14.

A despeito disso, pondera a Fiscalização que *“em sua defesa a Impugnante sustenta que as alterações introduzidas na Resolução 4.240/2010, pela Resolução 4.669/2014, que incluiu as aquisições de leite concentrado ou em pó na apuração do Índice de Industrialização do leite no Estado, teria efeitos em períodos anteriores ao da sua edição, mas ao final não requer a inclusão de tais produtos no levantamento efetuado pelo fisco”*.

Ainda segundo a Fiscalização, *“a argumentação da Impugnante pela inclusão das aquisições de leite concentrado ou em pó na apuração do Índice de Industrialização do leite no Estado em períodos anteriores ao da edição da Resolução 4.669/2014, sem, contudo, requerer a inclusão de tais produtos no levantamento efetuado pelo fisco, deve-se ao fato de que, concomitante com esta autuação, foram lavradas contra seu estabelecimento situado em Sete Lagoas, Inscrição Estadual 002.032288.08-40, o AI nº 01.001117560-04, e contra seu estabelecimento situado em Uberlândia, Inscrição Estadual 002.032288.07-69, o AI nº 01.001120216-44, onde ocorreram aquisições de leite concentrado ou em pó e as mesmas foram incluídas no levantamento efetuado pelo fisco”*.

Em face desta situação, a Fiscalização adianta que deixará de se manifestar quanto à inclusão das aquisições de leite concentrado ou em pó na apuração do Índice de Industrialização do leite no Estado, no presente Auto de Infração, tendo em vista

que não ocorreram aquisições de tais produtos, nem, tampouco, foi requerido pela Impugnante a inclusão dos mesmos.

Isto posto, 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.”

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 “ Σ 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.

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.

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 “ $\sum B$ ” do índice), seja na quantidade empregada nas saídas que não se enquadrem nas disposições do art. 487 (variável “ $\sum A$ ” 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 “ $\sum A$ ”, quanto na apuração da variável “ $\sum B$ ” 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.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de novembro de 2013 a novembro 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 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) litros;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 § 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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, como bem esclarece a Fiscalização, a despeito de tal argumentação e diferentemente do que ocorreu no âmbito dos PTA(s) a que se referem os Acórdãos nº 23.223/19/1ª e 23.224/19/1ª, apreciados nesta mesma sessão de julgamento, no presente lançamento **não** se discute a questão afeta às aquisições de leite concentrado ou em pó.

Feito este esclarecimento, é de se registrar que não merece prosperar o argumento de que as operações de exportação deveriam ser excluídas do 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 conessor 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 a 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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. 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:	23.225/19/1 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001119004-74	
Impugnação:	40.010146599-72	
Impugnante:	Itambé Alimentos S/A	
	IE: 002032288.03-51	
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 do 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 nº 43.080/02 – RICMS/02:

Lei nº 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.

(Grifou-se).

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**