

Acórdão: 5.212/19/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001120216-44  
Recurso de Revisão: 40.060147797-19  
Recorrente: Itambé Alimentos S/A  
IE: 002032288.07-69  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
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 entrada, decorrente de diferença na apuração do índice de industrialização do leite no estado, em desacordo com as disposições contidas nos §§ 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 capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.**

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.**

**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 capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.224/19/1ª, julgou 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.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 206/213, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

### **DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Considerando o ponto fulcral da controvérsia, que se relaciona ao estorno proporcional dos créditos incentivados, vinculados às operações subsequentes de exportação que são promovidas pela industrializadora recorrente, mormente porque seriam inseridos no Índice de Industrialização erigido por norma técnica infralegal da Resolução nº 4.240/10, *data máxima vênia*, não assiste razão à Recorrente, pelas razões que se seguem.

Na esteira do Acórdão recorrido e da Manifestação Fiscal, os créditos físicos do ICMS, isto é, aqueles lastreados em documentação fiscal idônea e que são devidamente lançados na escrita fiscal, com destaque e pagamento do ICMS na conta corrente fiscal mensal do contribuinte, é que se submetem à técnica fiscal da não cumulatividade do ICMS, que é explicitada no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88.

Numa interpretação sistemática, se os arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 tratam do regime normal de compensação de débitos e créditos do ICMS, segundo a técnica fiscal da não cumulatividade, o art. 21, § 2º da mesma lei complementar, objeto da controvérsia nos autos, igualmente deve ser cotejado, sob a mesma ótica.

Neste ponto, com brilhantismo e clareza, o voto vencedor espanca quaisquer dúvidas, no que pertine ao tratamento tributário a ser dado aos créditos ditos incentivados do produtor rural, que são transferidos para o industrializador, pela aplicação do diferimento do imposto. Cumprido salientar ainda que não existe embate entre as partes, quanto ao fato de que o diferimento e a transferência dos créditos do produtor rural sejam benefícios fiscais, malgrado haja insurgência específica da Recorrente, quanto ao fato da titularidade dos aludidos favores fiscais

Em particular, o Acórdão Recorrido frisa que os créditos de ICMS são do produtor rural, contudo o benefício fiscal da tributação setorial do leite cru e seus derivados concede ao contribuinte-industrializador mineiro, o direito de se apropriar de créditos do produtor rural, em sua escrita fiscal, como se fossem seus, desde que se cinjam à aquisição do leite diferido. Neste diapasão, fica claro que os créditos incentivados não são créditos físicos de ICMS, até mesmo porque não se originam das

operações anteriores do próprio industrializador mineiro e, por conseguinte, desbordam dos contornos de alcance do § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96 e do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da CF/88.

Tanto isso é verdade que o benefício do diferimento do ICMS, que para alguns tributaristas, tais como Eduardo Sabbag, equivaleria à técnica da substituição tributária regressiva, deveras, implicaria no recolhimento do imposto para momento ulterior à ocorrência do fato gerador. Desta feita, o crédito das entradas do produtor rural ou de estabelecimento intermediário de contribuinte na cadeia de circulação econômica das mercadorias, que não as industrializa, se vincula ao fato gerador da saída promovida por eles, embora o pagamento do imposto se opere na saída da operação promovida pelo contribuinte substituto regressivo. Em linhas mais precisas, esses créditos incentivados não se associam à operação de saída promovida pelo industrializador mineiro para o exterior, mas se atrelam, sim, às operações internas de saída diferidas para o industrializador.

Com razão, portanto, o Conselheiro Relator do Acórdão Recorrido, quando faz alusão ao fato da inexistência de destaque e do recolhimento do ICMS nas notas fiscais de entrada do industrializador, os quais viabilizariam a preexistência do crédito físico compensável de ICMS, que deveriam ser mantidos na escrita fiscal do contribuinte, nos casos das saídas não tributadas para o exterior. E se não foi esse o caso dos autos, não há que se falar em violação da técnica fiscal da não cumulatividade do ICMS e das regras de proibição constitucional, bem como da lei Kandir, de estorno dos créditos físicos vinculados às operações de exportação de mercadorias.

Em adição, no Acórdão Recorrido, ainda consta a comprovação inequívoca de que os créditos transferidos do produtor rural ou de estabelecimento intermediário, não industrializador, para o industrial mineiro, são benefícios fiscais, uma vez que constam da relação exaustiva de identificação dos benefícios fiscais da Lei Complementar nº 160/17, que foi publicada no Decreto Estadual nº 47.394/18, acerca da convalidação dos benefícios fiscais irregulares concedidos pelos entes estaduais ou pelo Distrito Federal sem a observância do ajuste por Convênio do CONFAZ.

Como se cuida de benefício fiscal, os créditos incentivados podem se sujeitar aos limites e às condições estipuladas pelo próprio ente tributante conessor do favor fiscal, que inclusive pode prever o estorno de créditos transferidos, na proporção das exportações efetuadas. Sob este enfoque, também seria inaplicável e inadequada a invocação do princípio da não cumulatividade, visto que os créditos escriturais de ICMS, referentes a outras matérias-primas, leite adquirido de outros Estados, materiais de embalagem, energia elétrica aplicada no processo industrial, etc, não são estornados em observância ao § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96.

Por derradeiro, segundo o critério de hermenêutica imposto pelo art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, que restringe a interpretação literal para as disposições normativas relativas aos benefícios fiscais, os arts. 458 ao 463-A do Anexo IX do RICMS/02, dentre eles o art. 461, realmente são de titularidade do produtor rural, até mesmo porque estão inseridos no **Capítulo LXII “Das Operações promovidas pelo Produtor inscrito no Cadastro do Produtor Rural Pessoa Física”**. Nada obstante, o art. 487, §§ 2º e 3º e art. 488, § 4º, ambos do Anexo IX do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, que servem de embasamento legal à presente autuação fiscal, estão inseridos no **Capítulo LXV** “*Das Operações relativas a Leite, Creme de Leite e Queijo Minas Artesanal*” e, logo, podem tanto pertencer ao produtor rural como ao industrializador, a depender da literalidade das regras que se depreendem da redação textual de tais dispositivos regulamentares.

Como se pode perceber, o art. 483 e o art. 485 são benefícios fiscais dirigidos ao produtor rural, porém, o art. 487 e o art. 488, todos do Anexo IX do RICMS/02, são benefícios fiscais dirigidos ao industrializador mineiro, porquanto, no proêmio do art. 487 consta a expressão “*o imposto destacado (...) poderá ser apropriado pelo destinatário*” e a referência explícita de que o incentivo fiscal de aumento de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor da operação para fins de creditamento do imposto se opera à título de ‘*Incentivo à produção e a industrialização do leite*’. Já no proêmio do art. 488 existe referência expressa de que o “*crédito relativo à aquisição do leite será transferido ao estabelecimento destinatário*”.

Portanto, está correta a previsão da Resolução n. 4240/10, em seu Anexo II, no que toca às saídas não enquadradas nas disposições do art. 487 do Anexo IX do RICMS/02, inclusive com a expressa inclusão das saídas não tributadas (isentas e para o exterior).

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencido o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, que lhe dava provimento, nos termos do voto vencido. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Eduardo de Souza Assis e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 31 de maio de 2019.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Relator**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

CS/P

CC/MG