

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.447/20/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001427113-39
Impugnação: 40.010149406-21
Impugnante: Danone Ltda
IE: 518038971.17-77
Proc. S. Passivo: Liege Schroeder de Freitas Araújo/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas operações de saída, amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02, se destinam ao município de Manaus, não tendo sido atendida a condição estabelecida no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02 para a manutenção do crédito. **Infração caracterizada. 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.**

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2015, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem, empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, localizados no Município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria prima de origem animal (leite) foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização, conforme previsto no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada sobre o valor do crédito indevidamente apropriado prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 411/448, juntando os documentos de fls. 449/481 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 483/502, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 507/515, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto ao mérito, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram, em grande parte, os mesmos utilizados pela câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a também compor o presente Acórdão.

Da Preliminar

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios que entende existir no lançamento.

Entende ocorrida violação aos princípios da legalidade e verdade material por uso equivocado do arbitramento.

Argumenta que o arbitramento somente é admitido no ordenamento jurídico nos casos em que não sejam fornecidos documentos, declarações e informações pelo contribuinte ou quando os dados fornecidos sejam omissos ou não mereçam fé.

Também alega falta de motivação para o lançamento, com acusação fiscal genérica, por meio da qual a Impugnante não foi capaz de identificar inteiramente a infração cometida.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

Consta do Relatório do Auto de Infração a motivação do lançamento, as infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

A metodologia utilizada no presente trabalho está minuciosamente descrita no item 7 do Relatório Fiscal, fls. 12/13.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induvidoso que a Autuada identificou e compreendeu a infração cometida e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Ao contrário da alegação de uso equivocado de arbitramento, o presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Os dados contidos nas planilhas e memória de cálculos (Anexo IV) foram extraídos do Portal da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo nacional de documento fiscal eletrônico que substituiu o documento físico, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do emitente que, no presente caso, é a Impugnante, então conhecedora dos referidos dados.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2015, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem, empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, localizados no Município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria prima de origem animal (leite) foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização, conforme previsto no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada sobre o valor do crédito indevidamente apropriado prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

A metodologia utilizada no presente trabalho está minuciosamente descrita no item 7 do Relatório Fiscal, fls. 12/13.

A base de cálculo foi obtida pela multiplicação da quantidade total mensal de produtos enviados para a Zona Franca de Manaus (ZFM) pelo valor do custo de produção de cada produto informado pela Impugnante (Anexo VII, fls. 363, mídia eletrônica), tudo demonstrado e comprovado na planilha (em mídia eletrônica) com as operações de saída para a Zona Franca de Manaus e cálculo do ICMS a ser estornado (Anexo IV, fls. 39).

O valor da alíquota média foi calculado pelo software Auditor Eletrônico, módulo “Distribuição de frequência por alíquotas”, e consta às fls. 365/376 (Anexo VIII). O cálculo utilizou dos dados fornecidos pela própria Impugnante em sua escrituração fiscal digital.

Cabe destacar que as saídas de produtos industrializados, de origem nacional, com destino à Zona Franca de Manaus são isentas do ICMS, nos termos do item “50” do Anexo I do RICMS/02. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Item	Hipótese/condições	Eficácia até
50	<p>Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:</p> <p>a) Brasília, Epitaciolândia ou Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá ou Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajará-mirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, para comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;</p> <p>b) Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.</p>	Indeterminada

Por sua vez, o art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 assegura ao contribuinte, apesar de a operação subsequente ser isenta de ICMS, a manutenção dos créditos do imposto relativos às entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem, empregados na fabricação dos produtos remetidos à Zona Franca, exceto quando o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização.

RICMS - Anexo IX

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2018 - Redação original:

Art. 269. Não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, salvo se:"

I - o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao despendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização;

(...)

(Grifou-se)

É exatamente este o caso dos autos, pois envolve matérias-primas de origem animal (leite), cujos valores foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na industrialização de produtos remetidos para estabelecimento de contribuinte sediados em Manaus (AM), conforme demonstrado no Anexo V do Auto de Infração (fls. 41/204).

Considerando-se que a condição imposta no inciso I do art. 269 não foi satisfeita pela Impugnante a Fiscalização promoveu o estorno dos créditos apropriados, relativos às entradas de matérias-primas, materiais secundários e de embalagens utilizados na industrialização dos produtos remetidos para o município de Manaus.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A procedência do lançamento é corroborada pela resposta à Consulta de Contribuinte nº 187/11, que traz a seguinte ementa:

Consulta de Contribuinte nº 187/11

Ementa:

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

(Grifou-se)

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

A Impugnante, por sua vez, equipara as operações de remessa de produtos à Zona Franca de Manaus às operações de exportação.

Defende que o art. 155, § 2º, inciso II, c/c inciso X, alínea “a”, do mesmo artigo, da Constituição Federal (CF/88), garantem o direito à manutenção e aproveitamento do crédito do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores para as operações de exportação abarcadas pela imunidade tributária.

Afirma que o princípio da não cumulatividade incidirá sobre as referidas operações a despeito de sua imunidade.

Argumenta que o Auto de Infração se fundamenta no art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 que viola o princípio da reserva de Lei complementar e da estrita legalidade, indo contra o estabelecido na LC nº 87/96 e na CF/88.

Transcreve legislações, jurisprudências e doutrinas que entende corroborarem o seu entendimento.

Observa-se, de início, que as normas constantes da legislação mineira que cuidam da matéria são bastante claras e objetivas, não deixando qualquer margem de discussão, a teor da previsão contida no art. 182 da Lei nº 6.763/75, que determina que não se incluem na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Para maior esclarecimento da questão, faz-se necessária a distinção entre operações relativas às saídas de mercadorias com o fim específico de exportação e operações relativas às saídas de produtos industrializados com destino à Zona Franca de Manaus.

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

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

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

Importante esclarecer que a legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção deve ser interpretada de forma literal, nos termos do inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN.

Assim, a isenção em comento alcança a saída da mercadoria com destino à Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio, nas condições estabelecidas, sendo, por sua vez, a manutenção dos créditos de ICMS relacionados às operações tratada no art. 269 do Anexo IX do RICMS/02.

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

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

Importa registrar que a Autuada não cumpre o requisito estabelecido no citado art. 269, o que sequer é questionado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que este E. Conselho de Contribuintes já analisou esta matéria diversas vezes, em PTAs envolvendo a Autuada, tendo sido mantidas as exigências fiscais, conforme, a título de exemplo, se verifica dos Acórdãos n^{os} 21.132/13/3^a, 21.330/14/3^a e 21.015/16/2^a, todos pagos integralmente pela Contribuinte.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei n^o 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível n^o 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL N^o 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei n^o 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

De todo o exposto, verifica-se que o lançamento encontra-se perfeito, sendo legítimas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

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

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO

(NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Natália Lira Lima e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Adriano Antônio Gomes Dutra. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 21 de outubro de 2020.

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente**